

T
362-110
BUD
e
1996

**EVALUASI PENENTUAN HARGA POKOK
PADA RUMAH SAKIT TELOGOREJO
BAGIAN RAWAT INAP DENGAN MENGGUNAKAN
ALAT ANALISIS ACTIVITY BASED COSTING**

TESIS

*Diajukan kepada Pengelola Program Studi Magister Manajemen
Universitas Diponegoro
untuk memenuhi syarat guna
memperoleh derajat sarjana S-2 Magister Manajemen*



Diajukan Oleh :

JOHANA PURWANTI BUDIDARMODJO
NIM. C. 102940019

**PROGRAM STUDI MAGISTER MANAJEMEN
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
TAHUN 1996**

UPT-PUSTAK-UNDIP

EVALUASI PENENTUAN HARGA POKOK
PADA RUMAH SAKIT TELOGOREJO BAGIAN RAWAT INAP
DENGAN MENGGUNAKAN ALAT ANALISIS ACTIVITY BASED COSTING

Diajukan oleh :

Nama : Johana Purwanti Budidarmodjo, SE
NIM : C 102940019

Disetujui oleh pembimbing :

Pembimbing I



DR. Imam Ghozali, MCOM, Akt

Pembimbing II



Drs. Muhammad Nasir, MSI, Akt

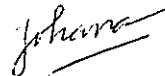
UPT-PUSTAK-UNDIP

Kata Pengantar

Dalam lingkungan yang hiperkompetitif (perilaku bersaing), perusahaan perlu melengkapi dirinya dengan teknologi lanjut. Teknologi lanjut memberikan dampak kepada perubahan fungsi biaya. *Activity Based Costing* merupakan salah satu penghitungan harga pokok yang dapat mengikuti perubahan fungsi biaya. Dengan penghitungan harga pokok yang akurat akan memberikan informasi yang akurat dalam pengambilan berbagai keputusan manajerial.

Melihat betapa pentingnya informasi harga pokok yang akurat, akan dicoba diterapkan *Activity Based Costing* pada rumah sakit Telogorejo. Studi kasus ini akan dibatasi pada bagian rawat inap.

Dengan selesainya tesis ini, penulis mengucapkan terima kasih kepada Bapak DR. Imam Ghozali, MCOM, Akt dan Bapak Drs. Muhammad Nasir, MSI, Akt yang telah banyak membimbing dalam penulisan tesis ini. Selain itu, penulis juga mengucapkan terima kasih kepada Bapak Prof. Dr. Soewito selaku Direktur, bapak Drs. Augusty Ferdinand, MBA selaku Dep. Dir. Bid. Akademik, bapak Dr. Sugeng Pamuji selaku Dep. Dir Bid. Adm. & keuangan, bapak Drs. Sugiono, MSIE selaku Dep. Dir. Bid. Umum & kerjasama, ibu Dra. Christina yang telah memberikan data dari rumah sakit Telogorejo serta teman-teman yang telah banyak memberikan semangat dalam penulisan tesis ini.



Semarang, 6 Mei 1997

Johana Purwanti B.

DAFTAR ISI

	Halaman
Judul	i
Halaman Pengesahan	ii
Kata Pengantar	iii
Daftar Tabel	vii
Daftar Gambar	xiii
Daftar Lampiran	xiv
Abstract	xv
Abstrak	xvi
Bab I Pendahuluan	
1. Latar belakang masalah	1
2. Rumusan Masalah	5
3. Tujuan dan kegunaan penelitian	6
3.1. Tujuan penelitian	6
3.2. Kegunaan penelitian	6
Bab II Kajian Teori	
1. Telaah Pustaka	7
1.1. Sistem Akuntansi biaya tradisional	7
1.2. ABC System sebagai pengganti metode tradisional	14
1.3. Activity Based Costing	16
1.4. Penelitian Terdahulu	36
1.4.1 Asal mula ABC di dalam sektor manufakturing	36
1.4.2 Activity Based Costing di dalam sektor jasa	37
1.4.3 Activity Based Costing di rumah sakit	38

2. Kerangka Pemikiran Teoritis	41
Bab III Paparan Kasus	
1. Gambaran umum kasus	46
2. Penyajian data dan informasi manajerial bagian rawat inap rumah sakit Telogorejo	50
Bab IV Perhitungan Harga Pokok Berdasarkan Activity Based Costing (ABC)	
1. Memeriksa dan Menetapkan Aktivitas - Aktivitas Yang Pokok	53
2. Mengatur Aktivitas Aktivitas Dengan Pusat Biaya	55
3. Memeriksa Unsur-Unsur Utama Dari Biaya	58
4. Menetapkan Hubungan Antara Aktivitas - Aktivitas dan Biaya-biaya	58
5. Memeriksa Cost Drivers Untuk Membebankan (assign) Biaya Pada Aktivitas dan Aktivitas Pada produk	59
6. Menetapkan Pola Arus Biaya	60
7. Menentukan Bobot Yang Sesuai	62
8. Menetapkan Model Akumulasi Biaya	103
Bab V Formulasi Strategi	
1. Biaya Yang Timbul Akibat Aktivitas Yang Dilakukan Oleh Dapur	110
2. Biaya Yang Timbul Akibat Aktivitas-Aktivitas Yang Dilakukan Oleh Kebersihan	115
3. Biaya Overhead Yang Timbul Akibat Aktivitas Yang Dilakukan di Ruang Rawat Inap	116
4. Proyeksi Harga Pokok Untuk Tahun 1997, 1998, 1999	122
5. Proyeksi Rugi Laba Untuk Tahun 1997, 1998, dan 1999	128

Bab VI Kesimpulan dan Saran

- | | |
|---------------|-----|
| 1. Kesimpulan | 130 |
| 2. Saran | 131 |

Daftar Pustaka	133
----------------	-----

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1.1 Data Peningkatan Biaya Overhead dan Biaya Tenaga Kerja Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	2
1.2 Data Peningkatan Harga Pokok Tahun 1991 - 1995 Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	3
1.3 Jumlah Hari Rawat Rata-rata / Bulan Tahun 1991 - 1995 Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	4
1.4 Peningkatan Jumlah Kerugian Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	5
2.1 Data pembiayaan produksi	10
2.2 Perhitungan biaya/unit plantwide rates	11
2.3 Perhitungan biaya / unit departmental rates	12
2.4 Macam-macam hasil produksi : Rasio penggunaan	14
2.5 Biaya-biaya pool	22
2.6 Prosedur tahap pertama pembiayaan Activity Based Costing	23
2.7 Prosedur tahap ke dua Activity Based Costing	25
2.8 Perbandingan biaya per unit	26
2.9 Biaya-biaya untuk tahun yang berakhir 19xx Main Street Health Clinic	27
2.10 Aktivitas - aktivitas utama Main Street Health Clinic	29
2.11 Pusat Biaya Beserta Aktivitas-aktivitas Main Street Health Clinic	30
2.12 Unsur-unsur utama dari biaya	31
2.13 Ukuran panjang persegi	35

2.14	Activity Based Costing untuk perhitungan biaya perawatan pasien	39
2.15	Struktur Aplikasi Radiologi dengan menggunakan ABC	40
3.1	Harga Pokok Berdasarkan Traditional Costing bulan Agustus, September, Oktober 1996	48
4.1	Aktivitas Utama Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	54
4.2	Pusat Biaya Beserta Aktivitas-aktivitasnya	55
4.3	Unsur - unsur Utama Dari Biaya	58
4.4	Jumlah Hari Rawat Pasien Per Kelas Bulan Agustus, September, Oktober 1996	62
4.5	Ukuran Luas Lantai Per Kelas	63
4.6	Bobot Untuk Penerimaan Penderita Untuk Bulan Agustus 1996	65
4.7	Bobot Untuk Biaya Langsung Lainnya Untuk Bulan Agustus 1996	66
4.8	Bobot Untuk Biaya Gaji, Tunjangan, Astek, PPH Pada Masing-masing Kelas Untuk Bulan Agustus 1996	67
4.9	Bobot Untuk Biaya Bahan Untuk Bulan Agustus 1996	68
4.10	Bobot Untuk Biaya Listrik Untuk Bulan Agustus 1996	69
4.11	Bobot Untuk Biaya Telepon Untuk Bulan Agustus 1996	70
4.12	Bobot Untuk Biaya Penyusutan Untuk Bulan Agustus 1996	71
4.13	Bobot Untuk Biaya Kebersihan Untuk Bulan Agustus 1996	72
4.14	Bobot Untuk Biaya Dapur Untuk Bulan Agustus 1996	73
4.15	Bobot Untuk Biaya Pemeliharaan Untuk Bulan Agustus 1996	74
4.16	Bobot Untuk Biaya Pencucian Untuk Bulan Agustus 1996	75

4.17	Bobot Untuk Biaya Overhead Lainnya Pada Masing-masing Kelas Untuk Bulan Agustus 1996	76
4.18	Bobot Untuk Biaya Administrasi Umum Untuk Masing-masing kelas Untuk Bulan Agustus 1996	77
4.19	Bobot Untuk Biaya Penerimaan Penderita Untuk Bulan September 1996	78
4.20	Bobot Untuk Biaya Langsung Lainnya Untuk Bulan September 1996	79
4.21	Bobot Untuk Biaya Gaji, Tunjangan, Astek, PPh untuk Masing-masing kelas Untuk Bulan September 1996	80
4.22	Bobot Untuk Biaya Bahan Untuk Bulan September 1996	81
4.23	Bobot Untuk Biaya Listrik Untuk Bulan September 1996	82
4.24	Bobot Untuk Biaya Telepon Untuk Bulan September 1996	83
4.25	Bobot Untuk Biaya Penyusutan Untuk Bulan September 1996	84
4.26	Bobot Untuk Biaya Kebersihan Untuk Bulan September 1996	85
4.27	Bobot Untuk Biaya Dapur Untuk Bulan September 1996	86
4.28	Bobot Untuk Biaya Pemeliharaan Untuk Bulan September 1996	87
4.29	Bobot Untuk Biaya Pencucian Untuk Bulan September 1996	88
4.30	Bobot Untuk Biaya Overhead Lainnya Pada Masing-masing Kelas Untuk Bulan September 1996	89
4.31	Bobot Untuk Biaya Administrasi Umum Untuk Masing-masing kelas Untuk Bulan September 1996	90
4.32	Bobot Untuk Biaya Penerimaan Penderita Untuk Bulan Oktober 1996	91

4.33	Bobot Untuk Biaya Langsung Lainnya Untuk Bulan Oktober 1996	92
4.34	Bobot Untuk Biaya Gaji, Tunjangan, Astek, PPh untuk Masing-masing kelas Untuk Bulan Oktober 1996	93
4.35	Bobot Untuk Biaya Bahan Untuk Bulan Oktober 1996	94
4.36	Bobot Untuk Biaya Listrik Untuk Bulan Oktober 1996	95
4.37	Bobot Untuk Biaya Telepon Untuk Bulan Oktober 1996	96
4.38	Bobot Untuk Biaya Penyusutan Untuk Bulan Oktober 1996	97
4.39	Bobot Untuk Biaya Kebersihan Untuk Bulan Oktober 1996	98
4.40	Bobot Untuk Biaya Dapur Untuk Bulan Oktober 1996	99
4.41	Bobot Untuk Biaya Pemeliharaan Untuk Bulan Oktober 1996	100
4.42	Bobot Untuk Biaya Pencucian Untuk Bulan Oktober 1996	101
4.43	Bobot Untuk Biaya Overhead Lainnya Pada Masing-masing Kelas Untuk Bulan Oktober 1996	102
4.44	Bobot Untuk Biaya Administrasi Umum Untuk Masing-masing kelas Untuk Bulan Oktober 1996	103
4.45	Perhitungan ABC Unit Rawat Inap Rumah Sakit Telogorejo Bulan Agustus 1996	104
4.46	Perhitungan ABC Unit Rawat Inap Rumah Sakit Telogorejo Bulan September 1996	105
4.47	Perhitungan ABC Unit Rawat Inap Rumah Sakit Telogorejo Bulan Oktober 1996	106
4.48	Harga Pokok Per Hari Rawat Inap Berdasarkan ABC Bagian Rawat Inap	107
5.1	Catering Ice Juice	111

5.2	Jumlah Porsi yang dilayani Rumah Sakit Telogorejo	
	Bulan Agustus 1996	111
5.3	Biaya makan melalui diborongkan catering	112
5.4	Jumlah Porsi yang dilayani Rumah Sakit Telogorejo	
	Bulan September 1996	112
5.5	Biaya Makan diborongkan melalui catering	113
5.6	Jumlah Porsi yang dilayani Rumah Sakit Telogorejo	
	Bulan Oktober 1996	113
5.7.	Biaya makan apabila diborongkan melalui catering	114
5.8.	Efisiensi biaya dapur (makan) Rumah Sakit Telogorejo	
	Bulan Agustus, September, Oktober 1996	115
5.9.	Efisiensi kebersihan Rumah Sakit Telogorejo	
	Bulan Agustus, September, Oktober 1996	116
5.10	Efisiensi biaya Listrik Rumah Sakit Telogorejo	
	Bulan Agustus, September, Oktober 1996	117
5.11	Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap	
	Rumah Sakit Telogorejo Bulan Agustus 1996	118
5.12	Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap	
	Rumah Sakit Telogorejo Bulan September 1996	119
5.13	Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap	
	Rumah Sakit Telogorejo Bulan Oktober 1996	120
5.14	Harga Pokok Per Hari Rawat Inap	
	Berdasarkan Activity Based Costing Seseduah Efisiensi	121

5.15	Perbandingan Harga Pokok Per Hari Rawat Inap Sebelum dan Sesudah Efisiensi	121
5.16	Proyeksi Harga Pokok Sebelum Efisiensi Untuk Tahun 1997 Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	122
5.17	Proyeksi Harga Pokok Sesudah Efisiensi Untuk Tahun 1997 Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	123
5.18	Proyeksi Harga Pokok Sebelum Efisiensi Untuk Tahun 1998 Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	124
5.19	Proyeksi Harga Pokok Sesudah Efisiensi Untuk Tahun 1998 Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	125
5.20	Proyeksi Harga Pokok Sebelum Efisiensi Untuk Tahun 1999 Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	126
5.21	Proyeksi Harga Pokok Sesudah Efisiensi Untuk Tahun 1999 Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap	127
5.22	Selisih Proyeksi Harga Pokok Sebelum Efisiensi dan Sesudah Ada Tindakan Efisiensi Bantuan Alat Analisis ABC	128
5.23	Proyeksi Rugi Laba Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap Sebelum Efisiensi Untuk Tahun 1997, 1998, 1999	128
5.24	Proyeksi Rugi Laba Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap Sesudah Tindakan Efisiensi Untuk Tahun 1997, 1998, 1999	129
5.25	Selisih Proyeksi Rugi Laba Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap Sebelum dan Sesudah Efisiensi Dengan Alat Analisis ABC Tahun 1997, 1998, 1999	129

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman.
2.1 Plantwide rates	7
2.2 Departmental rates	8
2.3 Activity Based Costing	16
2.4 Diagram Arus Biaya ke bawah / Main Street Health Clinic	34
2.5 Bagaimana Menggunakan informasi ABC.	42
2.6 Kerangka Pemikiran Tesis	44
3.1 Fasilitas ruang rawat inap per kelas	51
4.1 Diagram Arus Biaya ke bawah Rumah Sakit Telogorejo	61

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
A. Investasi Peralatan - peralatan Teknologi Lanjut Tahun 1991 - 1995 Rumah Sakit Telogorejo	135
B. Biaya Kamar Rumah Sakit Telogorejo	136
C. Biaya Kamar Rumah Sakit Panti Wilasa	137
D. Biaya Kamar Rumah Sakit St. Elisabeth	138
E. Biaya Kamar Rumah Sakit DR. Kariadi	139
F. Biaya Kamar Rumah Sakit Panti Wilasa Citarum	140
G. Biaya Kamar Rumah Sakit Roemani	141

ABSTRACT

In increasing the quality of the Telogorejo hospital the in patient department uses advanced technology. The use of the advanced technology has resulted the increased of the overhead cost more than the increasing labour cost. This increasing overhead cost, causes the increasing cost of the hospital, though the afforage long of stay has increasing steadily.

Before the use of the advanced technology the dominant cost was the labor cost so that the labor cost was used as the only cost driver to assign cost. Since overhead cost becomes more dominant the allocation cost with the traditional method has been distorted. The distorted of the cost price can be corrected through the ABC (Activity Based Costing).

Besides to correct cost price distortion ABC a tool of analysis to increase efficiency

The case study is limited in the in patient department. Data needed for the investigation can be obtained through observation and interview also by the data from the side of the hospital itself or other sides involves. The aim of investigation is to evaluate and to assign realize costing. With the ABC and to design the efficient actions. The results of the investigation is expected to be effective to the management in the effort increasing future profit by doing efficient actions and finding out the accurate cost price.

The trial of the ABC in the Telogorejo hospital is effective to the decision of the accurate cost price. Besides ABC can be used as a tool of analysis in deciding all kinds of efficient actions to increase future profit.

ABSTRAK

Dalam peningkatan mutu rumah sakit Telogorejo bagian rawat inap menggunakan peralatan teknologi lanjut. Penggunaan teknologi lanjut ini mengakibatkan peningkatan biaya overhead melebihi peningkatan biaya tenaga kerja. Peningkatan biaya overhead ini menimbulkan kerugian yang semakin meningkat dari tahun ke tahun, walaupun hari rawat inap rata-rata per bulan bertambah.

Sebelum penggunaan peralatan teknologi lanjut, biaya yang paling dominan adalah biaya tenaga kerja sehingga biaya tenaga kerja digunakan sebagai cost driver tunggal dalam pembebanan biaya. Dengan menjadi dominannya biaya overhead, pembebanan biaya dengan metode traditional terdistorsi. Terdistorsinya penentuan harga pokok ini dapat diperbaiki dengan ABC (Activity Based Costing). Selain memperbaiki terdistorsinya harga pokok, ABC dapat digunakan sebagai alat analisis untuk peningkatan efisiensi.

Studi kasus di rumah sakit Telogorejo dibatasi di bagian rawat inap. Data yang diperlukan untuk penelitian diperoleh melalui observasi, wawancara serta meminta berbagai data baik dari pihak rumah sakit Telogorejo maupun pihak yang terkait lainnya. Tujuan penelitian ini untuk mengevaluasi pembebanan harga pokok yang ada dengan Activity Based Costing (ABC) serta menentukan berbagai tindakan efisiensi. Hasil penelitian diharapkan berguna bagi manajemen dalam usaha meningkatkan laba dimasa yang akan datang dengan melakukan berbagai tindakan efisiensi disamping diketahuinya harga pokok yang akurat.

ABC yang dicoba diterapkan di rumah sakit Telogorejo memberikan manfaat dalam penentuan harga pokok yang akurat, selain itu ABC dapat digunakan sebagai alat analisis dalam penentuan berbagai tindakan efisiensi sehingga dapat meningkatkan laba di masa yang akan datang

BAB I

PENDAHULUAN

1. Latar Belakang Masalah

Saat ini perusahaan hidup dalam lingkungan yang hiperkompetitif (dalam istilah ekonomi perilaku bersaing) harus selalu meningkatkan mutunya. Kemajuan teknologi merupakan prasyarat utama dalam peningkatan mutu agar perusahaan dapat berhasil. Dampak dari penggunaan teknologi adalah tidak memudahinya sistem akuntansi biaya dan akuntansi manajemen tradisional.

Sistem akuntansi biaya dan akuntansi manajemen tradisional mendasarkan pembebanan biaya berdasarkan pada jam kerja langsung dari tenaga kerja. Pembebanan berdasarkan tenaga kerja akan menyebabkan harga pokok menjadi terdistorsi, karena dengan berkembangnya teknologi tenaga kerja langsung bukan merupakan faktor utama pada biaya melainkan biaya overhead.

Rumah sakit Telogorejo merupakan salah satu rumah sakit di Semarang yang mengembangkan mutunya dengan membeli peralatan-peralatan baru. Penggunaan peralatan-peralatan teknologi lanjut akan mengakibatkan peningkatan biaya overhead di rumah sakit Telogorejo. Peningkatan biaya overhead dari tahun ke tahun mengakibatkan biaya overhead lebih besar dari biaya tenaga kerja.

Dari semua departemen (bagian) yang melakukan pembelian peralatan teknologi lanjut paling banyak adalah bagian rawat inap (dapat dilihat pada lampiran A). Peralatan - peralatan baru yang dibeli oleh rumah sakit Telogorejo untuk bagian rawat inap misalnya air conditioning, decubitus bed dan call nurse. Pembelian peralatan teknologi lanjut ini meningkatkan biaya overhead. Data peningkatan biaya overhead dan biaya tenaga kerja dapat dilihat dalam tabel 1.1.

Tabel 1.1.
Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap
Data Peningkatan Biaya Overhead dan Biaya Tenaga Kerja
Tahun 1991 – 1995

No.	Tahun	Biaya Tenaga Kerja Lansung (dalam Rupiah)	Kenaikan (dalam Rupiah)	Biaya Overhead (dalam Rupiah)	Kenaikan (dalam Rupiah)
1.	1991	1.177.922.111	—	1.721.325.430	
2.	1992	1.189.327.436	11.405.325	1.761.425.760	40.100.330
3.	1993	1.205.837.435	16.509.999	1.831.630.740	70.204.980
4.	1994	1.230.839.325	25.001.890	1.905.670.330	74.035.590
5.	1995	1.264.936.680	34.097.355	2.014.120.060	108.449.730

Sumber : Data primer yang diolah 1991 – 1995

Peningkatan biaya overhead di atas biaya tenaga kerja mengakibatkan pembebanan biaya pada perhitungan harga pokok realisasi (traditional costing) terdistorsi. Terdistorsinya harga pokok ini diakibatkan karena pembebanan biaya yang semula hanya berdasarkan 24 jam kerja (1 hari rawat) yang semula dianggap sebagai biaya paling dominan tidaklah akurat.

Peningkatan biaya mutu overhead yang cukup besar dari tahun 1991-1995 menyebabkan peningkatan harga pokok (dapat dilihat dalam tabel 1.2)

Tabel 1.2.
Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap
Data Peningkatan Harga Pokok
Tahun 1991 – 1995

No.	Tahun	Harga Pokok	Kenaikan
1.	1991	3.455.431.425	—
2.	1992	3.524.321.650	68.890.225
3.	1993	3.643.241.540	118.919.890
4.	1994	3.823.177.325	179.935.785
5.	1995	4.098.341.370	275.164.045

Sumber : Data primer yang diolah 1991 – 1995

Peningkatan mutu di rumah sakit Telogorejo bagian rawat inap dengan pembelian peralatan teknologi lanjut menyebabkan peningkatan rata hari rawat inap/bulan. Kenaikan rata-rata hari rawat inap / bulan selama 5 tahun terakhir dapat dilihat dalam tabel 1.3.

Tabel 1.3.
Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap
Jumlah Hari Rawat Rata-rata / Bulan
Tahun 1991 – 1995

No.	Tahun	Hari Rawat / Bulan	Kenaikan
1.	1991	4.724	—
2.	1992	4.915	191
3.	1993	5.123	208
4.	1994	5.392	269
5.	1995	5.837	445

Sumber : Data primer yang diolah 1991 – 1995

Kenaikan rata-rata hari rawat / bulan belum dapat meningkatkan laba pada rumah sakit Telogorejo khususnya bagian rawat inap. Hal ini diakibatkan terutama karena biaya yang terus meningkat. Dengan peningkatan biaya-biaya mengakibatkan kerugian yang dialami rumah sakit Telogorejo terus meningkat dari tahun ketahun. Peningkatan kerugian yang dialami rumah sakit Telogorejo selama 5 tahun dari tahun 1991 s/d 1995 dapat dilihat dalam tabel 1.4.

Tabel 1.4.
Rumah Sakit Telogorejo Bagian Rawat Inap
Peningkatan Jumlah Kerugian
Tahun 1991 – 1995

No.	Tahun	Jumlah Kerugian (dalam rupiah)	Peningkatan (dalam rupiah)
1.	1991	86.428.760	—
2.	1992	103.321.235	16.892.475
3.	1993	123.276.410	19.995.175
4.	1994	157.135.230	33.858.820
5.	1995	201.243.570	44.108.340

Sumber : Data primer yang diolah 1991 – 1995

Dari ketiga tabel (tabel 1.1, 1.2, 1.3 dan 1.4) terlihat bahwa kerugian yang terjadi di rumah sakit Telogorejo bagian rawat inap bukan disebabkan oleh penurunan hari rawat, melainkan peningkatan biaya khususnya biaya overhead. Kenaikan biaya overhead dapat ditekan dengan berbagai tindakan pengefisienan yang tepat.

Agar dapat dilakukan tindakan pengefisienan yang tepat, perlu diketahui tindakan (aktivitas) mana yang dapat diefisienkan. Dengan bantuan metode Activity Based Costing (ABC) diharapkan dapat dilakukan berbagai tindakan pengefisienan di masa yang akan datang, disamping memperbaiki harga pokok yang terdistorsi.

2. Rumusan Masalah

Rumah Sakit Telogorejo khususnya bagian rawat inap mengalami pem-

bangunan secara besar-besaran disertai dengan pembelian peralatan teknologi lanjut. Penggunaan peralatan teknologi lanjut memberikan dampak pada peningkatan biaya overhead. Peningkatan biaya overhead berdampak pada semakin meningkatnya harga pokok yang akhirnya berdampak pula pada peningkatan kerugian, disamping terdistorsinya harga pokok realisasi.

Peningkatan kerugian yang terjadi harus ditekan dengan berbagai pengesiefisienan aktivitas yang tidak perlu. Agar dapat dilihat dengan mudah aktivitas mana yang dapat diefisienkan, harus dilakukan perbaikan dahulu pada pembebanan biayanya dengan memperhatikan seluruh aktivitas yang ada.

3. Tujuan dan Kegunaan

3.1. Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan yang telah disampaikan, maka tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk mengevaluasi metode pembebanan harga pokok yang ada pada rumah sakit Telogorejo dengan ABC.
2. Untuk menentukan berbagai tindakan efisiensi yang dapat dilakukan.

3.2. Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat :

Bagi manajemen rumah sakit dalam usaha meningkatkan laba di masa yang akan datang dengan melakukan berbagai tindakan efisiensi, disamping diketahuinya harga pokok yang akurat.

BAB II

KAJIAN TEORI

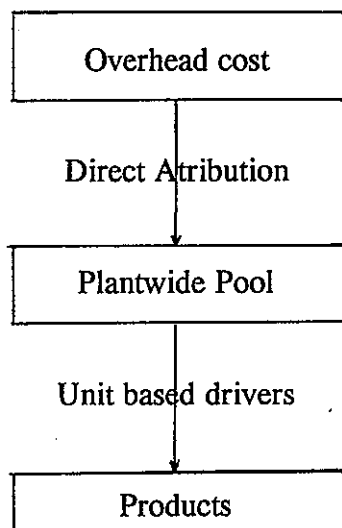
1. Telaah Pustaka

1.1 Sistem Akuntansi Biaya Tradisional (*Traditional Costing*)

Perhitungan biaya produk dalam sistem biaya tradisional menggunakan unit *based activity drivers*. *Unit Based Activity Drivers* adalah faktor-faktor yang mengakibatkan perubahan didalam biaya karena unit yang dihasilkan diukur dalam faktor-faktor seperti misalnya : jam mesin atau jam kerja langsung (Hansen dan Mowen, 1995 : 294). *Unit Activity Drivers* ini membebankan biaya overhead melalui *plantwide* (gambar 2.1) rates " atau " *departmental rates* " (gambar 2.2)

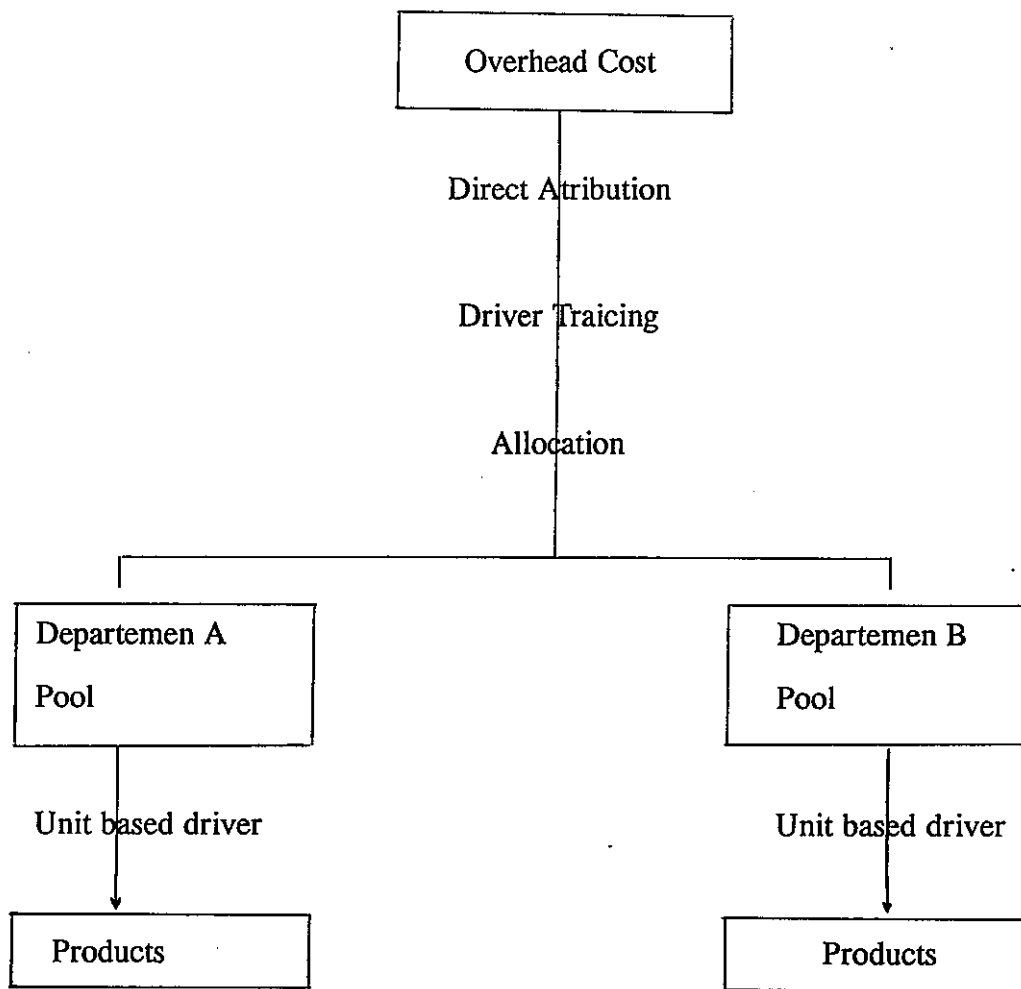
Gambar 2.1

Plantwide rates



Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 294).

Gambar 2.2
Departmental Rates



Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 294).

Langkah-langkah yang perlu dilakukan untuk *plantwide rates* adalah dengan mengakumulasikan biaya overhead pada satu *plantwide pool* yang besar. Setelah biaya-biaya diakumulasikan ke dalam *plantwide pool* kemudian *plantwide*

ratesnya dihitung dengan menggunakan *driver tunggal* yang biasanya adalah jam kerja langsung. Hasil produksi dianggap menggunakan biaya overhead sesuai dengan jam kerja langsung yang digunakan. (Hansen dan Mowen, 1995 : 295).

Untuk *departemental rates*, biaya overhead ditransfer ke setiap departemen dengan menggunakan metode atribusi langsung, *driver tracing* dan alokasi. Segera setelah biaya ditransfer *department rate* dengan menggunakan *unit based activity driver* seperti misalnya jam kerja langsung atau jam mesin. Langkah terakhir yang perlu dilakukan adalah membebankan biaya overhead pada hasil produksi dengan mengalikan *departmental rates* dengan jumlah *driver* yang digunakan per departemen.

Berikut ini adalah contoh soal cara pembebanan metode tradisional berdasarkan *plantwide rates* dan *departemental rates*.

Diketahui biaya Overhead perusahaan A adalah \$ 360.000, (Tabel 2.1) jumlah biaya Overhead bagi setiap bagian (\$ 108.000 + \$ 252.000) Anggaplah bahwa jam kerja langsung digunakan sebagai *unit based activity driver*. Biaya Overhead total dibagi dengan jam kerja langsung total menghasilkan *overhead rate* sebagai berikut :

$$\begin{aligned}\text{Plantwide rate} &= \$ 360,000 / 100,000 \\ &= \$ 3.60 \text{ per jam kerja langsung}\end{aligned}$$

Dengan menggunakan rate ini dan informasi lain dari Tabel 2.1, biaya unit bagi setiap hasil produksi dihitung dan dicantumkan pada Tabel 2.2.

Tabel 2.1
Data Pembiayaan Biaya Produksi

	Kartu berparfum	Kartu Biasa	Total
Unit yang diproduksi per tahun	10,000	100,000	—
Biaya utama	\$ 78,000	\$ 738,000	\$ 816,000
Jam kerja langsung	10,000	90,000	100,000
Jam Mesin	5,000	45,000	50,000
Kegiatan produksi	20	10	30
Jumlah perubahan	60	30	90

<u>Data Bagian</u>			
Bagian Pemotongan	Bagian Percetakan	Total	
Jam Kerja Langsung :			
Kartu berparfum	3,000	7,000	10,000
Kartu biasa	<u>77,000</u>	<u>13,000</u>	<u>90,000</u>
	80,000	20,000	100,000
Jam mesin :			
Kartu berparfum	1,000	4,000	5,000
Kartu biasa	<u>9,000</u>	<u>36,000</u>	<u>45,000</u>
Total	10,000	40,000	50,000

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 298).

	Bag. Pemotongan	Bag. Percetakan	Total
Biaya " Overhead " :			
Persiapan (set up)	\$ 60,000	\$ 60,000	\$ 120,000
Pengelolaan materi	30,000	30,000	60,000
Tenaga Listrik	10,000	90,000	100,000
Pengawasan	<u>8,000</u>	<u>72,000</u>	<u>80,000</u>
Total	\$ 108,000	\$ 252,000	\$ 360,000

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 298)

Tabel 2.2
Perhitungan Biaya / Unit
Plantwide Rates

	Berparfum	Biasa
Biaya utama	\$ 78,000	\$ 738,000
Biaya " Overhead " :		
\$ 3.60 x 10,000	36,000	
\$ 3.60 x 90,000	<u> </u>	<u>324,000</u>
Biaya pembuatan total	\$ 114,000	\$ 1,062,000
Unit produksi	10,000	\$ 10.62

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 298)

Departmental Rates berdasarkan pada distribusi jam kerja dan jam mesin seperti terlihat didalam Tabel 2.1, bagian pemotongan merupakan bagian intensif

tenaga kerja dan bagian percetakan merupakan bagian intensif mesin. Lebih lanjut lagi, biaya Overhead dari bagian pemotongan adalah 40% dari bagian percetakan. Berdasarkan pengamatan di atas dapat dijelaskan bahwa *departmental overhead rates* adalah mencerminkan penggunaan pembebanan biaya overhead yang lebih baik dari pada *plantwide rates*. Bila perhitungan ini benar, biaya produksi akan lebih tepat dengan menggunakan *departmental rates*. Pendekatan *departemental rates* menggunakan dasar pembebanan jam kerja langsung bagi bagian pemotongan dan kerja mesin bagi bagian percetakan.

$$\begin{aligned}\text{Rate (tarif) Bagian pemotongan} &= \$ 108,000 / 80,000 \text{ jam kerja langsung} \\ &= \$ 1.35 / \text{jam kerja langsung}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Rate (tarif) Bagian percetakan} &= \$ 252,000 / 40,000 \text{ jam mesin} \\ &= \$ 6.30 / \text{jam mesin}\end{aligned}$$

Dengan menggunakan (tarif) ini dan data dari Tabel 2.1, perhitungan dari biaya/unit untuk setiap hasil produksi terlihat dalam Tabel 2.3

Tabel 2.3
Perhitungan Biaya / unit
Departmental Rates

	Kartu Biasa	Kartu Berparfum
Biaya Utama	\$78,000	\$ 738,000
Biaya Overhead :		
[(1,35 x 3,000) + \$ (6,30 x 4,000)]	29,250	
[(1,35 x 77,000) + \$ (6,30 x 36,000)]	<u> </u>	<u>\$ 330,750</u>
	\$ 107,350	\$ 1,068,750
Unit yang diproduksi	10,000	100,000
Biaya / unit	\$ 10.,73	\$ 10,69

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 299)

Dari uraian di atas dapat dilihat terdapat kesalahan yang berhubungan dengan ketepatan penentuan biaya. Untuk lebih jelasnya ini dapat dilihat uraian dari data Tabel 2.1 dimana kartu yang biasa dengan hasil produksi volume tinggi menggunakan jam kerja langsung sembilan kali lebih dari pada yang digunakan oleh kartu berparfum dengan hasil produksi volume kecil. Dengan demikian, bila *plantwide rates* digunakan, kartu yang biasa akan menerima biaya overhead sembilan kali lebih dari pada yang akan diterima oleh kartu pertama. Hal ini berarti bahwa *activity driver* yang tunggal tidak dapat menjelaskan penggunaan semua kegiatan overhead. Secara khusus dapat diperkirakan bahwa penggunaan biaya overhead oleh setiap kegiatan tidak meningkatkan secara langsung penggunaan jam kerja langsung.

Pengamatan dari Tabel 2.1 menunjukkan bahwa sebagian penting dari biaya overhead tidak ditimbulkan atau disebabkan oleh unit yang diproduksi (seperti yang diukur oleh jam kerja langsung). Kegiatan nonunit (tenaga listrik dan pengawasan) ini mewakili 50% (\$ 180,000 / & 360,000) dari keseluruhan biaya overhead dan merupakan suatu prosentase yang cukup penting. Dari hasil produksi dapat dilihat bahwa untuk memproduksi kartu berparfum, menggunakan rangkaian kegiatan dua kali lipat apabila dibandingkan dari kartu yang biasa (20 / 10) dan perubahan sebanyak dua kali lipat (60/30). Dengan demikian seharusnya dibedakan bermacam-macam hasil produksi serta dipertimbangkan penyimpangan biaya produksi. Rasio penggunaan bagi kedua hasil produksi digambarkan di dalam Tabel 2.4. Rasio penggunaan, seperti ditunjukkan oleh Tabel 2.4, dapat dilihat proporsi setiap kegiatan yang digunakan oleh suatu hasil produksi. Rasio penggunaan menunjukkan bahwa suatu *plantwide rates* yang berdasarkan jam kerja langsung akan membuat harga kartu yang biasa terlalu mahal dan kartu yang berparfum terlalu murah.

Tabel 2.4
Macam - macam Hasil Produksi : Rasio Penggunaan

Kegiatan " Overhead "	Kartu Berparfum	Kartu Biasa	Acktivity Driver
Perencanaan	0,67a	0,33a	Kegiatan produksi
Pengelolaan Materi	0,67b	0,33b	Jumlah perubahan
Tenaga Listrik	0,10c	0,90c	Jam mesin
Pemeriksaan	0,10d	0,90d	Jam kerja langsung
a 20 / 30 (berparfum) dan 10 / 30 (biasa)			
b 60 / 90 (berparfum) dan 30 / 90 (biasa)			
c 5.000 / 50.000 (berparfum) dan 45.000 / 50.000 (biasa)			
d 10.000 / 1000.000 (berparfum) dan 90.000 / 100.000 (biasa)			

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 300)

Catatan untuk Tabel 2.4

Karena jam kerja langsung erat hubungannya dengan jam pemeriksaan, jam kerja langsung digunakan sebagai *activity driver* bagi kegiatan pemeriksaan.

1.2. ABC System sebagai pengganti metode tradisional

Perusahaan-perusahaan yang ada pada saat ini berada dalam lingkungan hiperkompetitif atau disebut juga berada dalam *advanced manufacturing environment*. Suatu perusahaan dapat dikatakan dalam *advanced manufacturing environ-*

ment apabila perusahaan-perusahaan itu terlibat dalam kompetisi yang ketat, melakukan perbaikan secara terus menerus, melakukan manajemen kualitas secara menyeluruh, menitik beratkan pada kepuasan pelanggan serta menggunakan teknologi canggih.

Perusahaan - perusahaan yang berada pada *advanced manufacturing environment* selalu berusaha untuk mengambil strategi baru untuk mencapai kesempurnaan yang kompetitif. Untuk dapat dibuat strategi baru perlu dimiliki data yang lengkap diantaranya adalah data biaya. Untuk bisa memiliki data biaya yang akurat diperlukan sistem biaya yang tepat.

Sistem biaya yang ada saat ini (tradisional) tidak dapat diterima lagi. Gejala - gejala sistem biaya yang telah usang adalah sebagai berikut : hasil dari lelang sulit dijelaskan, harga saingan tampak sangat rendah, hasil produksi yang sulit untuk dihasilkan menunjukkan keuntungan tinggi, manajer operasional ingin menghilangkan hasil produksi yang terlihat menguntungkan, *profit margin* sulit untuk dijelaskan, perusahaan memiliki posisi sendiri yang menguntungkan, pelanggan tidak mengeluh tentang kenaikan harga, bagian akunting menghasilkan banyak uang untuk menyediakan data bagi proyek - proyek khusus, beberapa produksi menggunakan sistem akuntingnya sendiri, biaya produksi berubah karena perubahan di dalam peraturan laporan keuangan (Hansen dan Mowen, 1995 : 796).

Penggunaan sistem akuntansi tradisional dapat menghasilkan perhitungan yang tidak akurat pada perusahaan yang memiliki biaya overhead yang tinggi. Pada perusahaan yang memiliki biaya overhead yang tinggi kemungkinan besar terdapat kegiatan yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan unit yang diproduksi melainkan berdasarkan non unit.

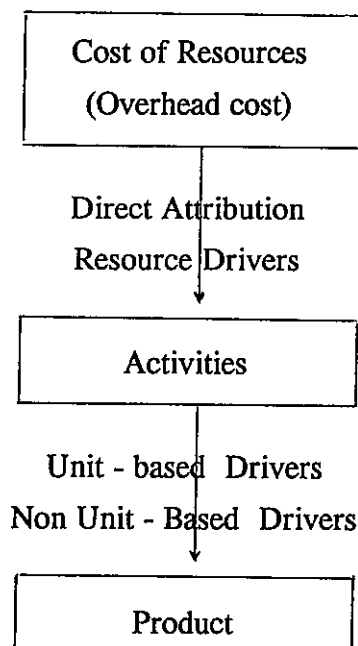
Dengan hanya menggunakan dasar unit dalam pembebanan dapat mengha-

silkan perhitungan biaya overhead yang tidak akurat. Oleh karena itulah digunakan alternatif penghitungan berdasarkan aktivitas (*Activity Based Costing*).

1.3 Activity Based Costing

Sistem *Activity Based Costing* adalah sistem yang terdiri atas dua tahap yaitu melacak biaya pada berbagai aktivitas dan kemudian ke berbagai produk (Charles T Hongren, 1991 : 25) (Gambar 2.3). Dalam sistem penentuan *Activity Based Costing* menggunakan banyak *cost Driver* untuk meningkatkan harga pokok produk. Selain manfaat tersebut Sistem *Activity Based Costing* juga dapat digunakan untuk menyederhanakan dan meniadakan aktivitas dalam rangka peningkatan efisiensi.

Gambar 2.3
Activity Based Costing



Sumber : (Charles T Hongren, 1991 : 25)

Berikut ini merupakan prosedur - prosedur yang perlu dilakukan dalam penerapan *Activity Based Costing* (Supriyono, 1994 : 230 - 234)

1. Prosedur Tahap Pertama

Pada tahap pertama penentuan harga pokok berdasarkan aktivitas meliputi empat langkah sebagai berikut :

- a. Penggolongan berbagai aktivitas
- b. Menghubungkan biaya dengan aktivitas
- c. Penentuan kelompok - kelompok biaya (*cost pools*) yang homogen, dan
- d. Penentuan tarif kelompok (*pool rate*).

Langkah pertama dalam prosedur tahap pertama ABC adalah penggolongan berbagai aktivitas. Berbagai aktivitas diklasifikasikan ke dalam beberapa kelompok yang mempunyai suatu interpretasi fisik yang mudah dan jelas serta cocok dengan segmen-segmen proses produksi yang dapat dikelola. Setelah menggolongkan berbagai aktivitas, maka langkah kedua adalah menghubungkan berbagai biaya dengan setiap aktivitas. Setelah itu, langkah ketiga adalah penentuan kelompok - kelompok biaya yang homogen yang ditentukan. Kelompok biaya homogen (*homogeneous cost pool*) adalah sekumpulan biaya overhead yang berhubungan secara logis dengan tugas-tugas yang dilaksanakan dan berbagai macam biaya tersebut dapat diterangkan oleh *cost driver* tunggal. Dengan kata lain suatu kelompok biaya dapat dikatakan homogen apabila aktivitas - aktivitas overhead dapat dihubungkan secara logis dan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk. Rasio konsumsi yang sama menunjukkan eksistensi dari sebuah *cost driver*. *Cost driver* yang dipilih harus mudah dipahami berhubungan langsung dengan aktivitas yang

dikerjakan dan memadai untuk ukuran kinerja. Jika kelompok-kelompok biaya yang homogen telah ditentukan, maka langkah terakhir adalah penentuan tarif kelompok. Tarif kelompok (*pool rates*) adalah tarif biaya overhead per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas. Tarif kelompok dihitung dengan rumus total biaya overhead untuk kelompok aktivitas tertentu dibagi dasar pengukur aktivitas kelompok tersebut.

Hal yang perlu diperhatikan dalam melakukan penentuan *cost driver* adalah pengidentifikasian aktivitas pada berbagai tingkat. Pada proses itu aktivitas yang luas dikelompokkan ke dalam empat kategori aktivitas yaitu :

- a. Aktivitas-aktivitas berlevel unit (*unit-level activities*)
- b. Aktivitas-aktivitas berlevel batch (*batch-level activities*)
- c. Aktivitas-aktivitas berlevel produk (*product-level activities*) dan
- d. Aktivitas-aktivitas berlevel fasilitas (*facility-level activities*).

Berikut ini adalah uraian rinci masing-masing kategori aktivitas diatas.

a. Aktivitas-aktivitas Berlevel Unit

Aktivitas berlevel unit (*unit-level activities*) adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali satu unit produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi. Sebagai contoh tenaga langsung, jam mesin, dan jam listrik (energi digunakan setiap saat satu unit produk dihasilkan. Bahan baku dan tenaga kerja langsung juga dikelompokkan sebagai aktivitas berlevel unit, namun tidak termasuk ke dalam overhead. Biaya yang timbul karena aktivitas berlevel unit dinamakan biaya aktivitas berlevel unit. Biaya aktivitas berlevel unit (*unit-level activities cost*) adalah biaya yang besar kecilnya dipengaruhi oleh jumlah

unit produk yang diproduksi. Contoh biaya overhead untuk aktivitas ini adalah biaya listrik dan biaya operasi mesin. Biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung juga termasuk ke dalam biaya aktivitas berlevel unit, namun tidak termasuk ke dalam overhead.

b. Aktivitas-aktivitas Berlevel Batch

Aktivitas-aktivitas berlevel batch (*batch-level activities*) adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali suatu batch produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah *batch* produk yang diproduksi. Contoh aktivitas yang termasuk dalam kelompok ini adalah aktivitas *set up*, aktivitas penjadwalan produksi, aktivitas pengelolaan bahan (gerakan bahan dan order pembelian), aktivitas inspeksi. Biaya yang timbul karena aktivitas berlevel batch dinamakan biaya aktivitas berlevel batch. Aktivitas-aktivitas berlevel batch (*batch-level activities cost*) adalah biaya yang besar kecilnya dipengaruhi oleh jumlah batch produk yang diproduksi. Biaya ini bervariasi dengan jumlah *batch* produk yang diproduksi, namun bersifat tetap jika dihubungkan dengan jumlah unit produk yang diproduksi dalam setiap *batch*. Contoh biaya aktivitas ini adalah biaya aktivitas *set up*, biaya penjadwalan produksi, biaya pengolahan bahan (gerakan bahan dan order pembelian), dan biaya inspeksi.

c. Aktivitas-aktivitas Berlevel Produk

Aktivitas-aktivitas berlevel produk (*product-level activities*) atau aktivitas penopang produk (*product-sustaining activities*) adalah aktivitas yang dikerjakan

untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. Aktivitas ini mengkonsumsi masukan untuk mengembangkan produk atau memungkinkan produk diproduksi dan dijual. Aktivitas ini dapat dilacak pada produk secara individual, namun sumber-sumber yang dikonsumsi oleh aktivitas tersebut tidak dipengaruhi oleh jumlah atau batch produk yang diproduksi. Contoh aktivitas yang termasuk dalam kelompok ini adalah aktivitas penelitian dan pengembangan produk, perekayasaan proses, spesifikasi produk, perubahan perekayasaan, dan peningkatan produk. Biaya yang timbul karena aktivitas berlevel produk dinamakan biaya aktivitas berlevel produk. Biaya aktivitas berlevel produk (*product-level activities cost*) atau biaya aktivitas penopang produk (*product-sustaining activities cost*) adalah biaya atas aktivitas yang dikerjakan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan.

Biaya ini ditimbulkan karena aktivitas tersebut mengkonsumsi masukan untuk mengembangkan produk atau memungkinkan produk diproduksi dan dijual. Biaya ini dapat dilacak pada produk secara individual, namun biaya ini tidak dipengaruhi oleh jumlah produk atau *batch* produk yang diproduksi. Contoh biaya yang termasuk dalam kelompok ini adalah biaya penelitian dan pengembangan produk, biaya perekayasaan proses, biaya spesifikasi produk, biaya perubahan perekayasaan, dan biaya peningkatan produk.

d. Aktivitas Berlevel Fasilitas

Aktivitas berlevel fasilitas (*facility-level activities*) atau aktivitas penopang fasilitas (*facility-sustaining activities*) adalah meliputi aktivitas untuk menopang proses manufaktur secara umum yang sangat diperlukan untuk menyediakan

fasilitas atau kapasitas pabrik untuk memproduksi produk namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume atau bauran produk yang diproduksi. Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda. Contoh aktivitas ini mencakup misalnya : manajemen pabrik, pemeliharaan bangunan, keamanan, pertamanan (*landscaping*), penerangan pabrik, kebersihan, pajak bumi dan bangunan (PBB), serta depresiasi pabrik. Aktivitas manajemen pabrik bersifat administratif misalnya aktivitas pengelolaan pabrik, karyawan, dan akuntansi untuk pabrik. Biaya aktivitas berlevel fasilitas (*facility-level activities cost*) atau biaya aktivitas penopang fasilitas (*product-sustaining facilities cost*) adalah meliputi biaya atas aktivitas untuk menopang proses pemanufakturan secara umum yang diperlukan untuk menyediakan fasilitas atau kapasitas pabrik untuk memproduksi produk namun banyak sedikitnya biaya ini tidak berhubungan dengan volume atau bauran produk yang diproduksi. Biaya atas aktivitas ini merupakan biaya bersama bagi berbagai jenis produk yang berbeda. Contoh biaya aktivitas ini mencakup misalnya : biaya manajemen pabrik, biaya pemeliharaan bangunan, biaya keamanan, biaya pertamanan (*landscaping*), biaya penerangan pabrik, kebersihan, biaya pajak bumi dan bangunan (PBB), serta biaya depresiasi pabrik.

Untuk menggambarkan proses tahap pertama, dapat dilihat contoh perusahaan A. Empat kegiatan overhead telah digolongkan yaitu persiapan, pengelolaan materi, tenaga listrik, dan pengawasan/pemeriksaan. Biaya dari setiap kegiatan-kegiatan ini telah ditransfer dan digambarkan di dalam tabel 2.4. Kegiatan-kegiatan persiapan dan pengelolaan materi dilaksanakan setiap kali suatu angkatan hasil produksi dihasilkan, Dengan demikian, kedua kegiatan ini secara logis berhubungan dengan lebih banyak kegiatan produksi pada tingkat angkatan secara umum. Demikian juga, kegiatan - kegiatan pemeriksaan dan tenaga listrik dilaksanakan

setiap kali suatu unit hasil produksi dihasilkan. Dengan demikian, kedua kegiatan ini secara logis dihubungkan oleh kegiatan yang lebih umum untuk menghasilkan suatu unit hasil produksi. Lebih lanjut lagi, dari Tabel 2.4 kita mengetahui bahwa pengelompokan persiapan dan pengelolaan materi dan pengelompokan tenaga listrik dan pemeriksaan mempunyai rasio penggunaan bagi kedua hasil produksi. Dengan demikian, kita dapat mengurangi keempat kegiatan menjadi dua rangkaian kegiatan. Kedua rangkaian kegiatan ini sekarang dapat digunakan untuk membentuk *pool* biaya yang homogen. Rangkaian dengan persiapan dan pengelolaan materi disebut *batch - level pool* dan rangkaian dengan tenaga listrik dan pemeriksaan *unit-level pool*. Biaya keseluruhan yang berhubungan dengan setiap *pool* hanyalah jumlah dari kegiatan-kegiatan yang berhubungan. Dengan menggunakan data dari Tabel 2.1 dapat dilakukan *pool* atau pengelompokan biaya homogen seperti terlihat dalam Tabel 2.5.

Tabel 2.5
Biaya - biaya Pool

<u>Batch-Level Pool</u>		<u>Unit - Level Pool</u>	
Persiapan	\$ 120.000	Tenaga listrik	\$ 100.00
Pengelolaan materi	<u>60.000</u>	Pemeriksaan	<u>80.000</u>
	\$ 180.000		\$180.000

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 302)

Sekarang setelah aktivitas diidentifikasi dan *pool* biaya yang homogen terbentuk, langkah selanjutnya adalah menetapkan biayanya. Biaya-biaya *pool* dapat ditransfer ke setiap hasil produksi. Untuk melakukan hal ini, suatu *pool-rate* harus dihitung berdasarkan activity drivers. Untuk *batch - level cost pool*, jumlah

jalannya produksi atau jumlah perubahan dapat merupakan *activity driver*. Karena kedua *activity driver* memiliki rasio penggunaan yang sama, driver, jumlah persiapan atau jumlah perubahan, akan mentransfer sejumlah overhead yang sama kedua hasil produksi bagi unit - *level cost pool* (tenaga listrik dan pemeriksaan), jam mesin atau jam kerja langsung dapat dilihat sebagai *activity driver*. Asumsi yang dipakai adalah jumlah jalannya produksi dan jam kerja adalah *activity drivers* yang dipilih. Dengan menggunakan data dari Tabel 2.1 hasil-hasil prosedur tahap pertama dilukiskan didalam Tabel 2.6.

Tabel 2.6

**Prosedur Tahap Pertama :
Pembiayaan Activity Based Costing**

Batch - level pool :	
Biaya persiapan	\$ 120.000
Biaya pengelolaan	<u>60.000</u>
Biaya total	\$ 180.000
Jalannya produksi	30
Pool rate (biaya per kegiatan)	\$ 6.000
Unit-level pool :	
Biaya tenaga kerja	\$ 100.000
Bonus kerja langsung	<u>80.000</u>
Biaya total	\$ 180.000
Jam mesin	50.000
Pool rate (biaya per jam mesin)	\$ 3,60

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 303)

2. Prosedur Tahap Kedua

Di dalam tahap yang kedua, biaya-biaya dari setiap *overhead pool* ditelusuri kembali ke hasil produksi. Ini dilakukan dengan menggunakan *pool rates* yang dihitung dalam tahap pertama dan dengan mengukur jumlah sumber-sumber yang digunakan oleh setiap hasil produksi (Hansen dan Mowen, 1995 : 303). Pengukuran ini hanyalah jumlah dari *activity driver* yang digunakan oleh setiap hasil produksi. Di dalam contoh kita, itu merupakan jumlah kegiatan produksi dan jam mesin yang digunakan oleh setiap jenis kartu. Dengan demikian, overhead yang ditransfer dari setiap *cost pool* ke setiap hasil produksi dapat dihitung sebagai berikut :

Overhead yang dibebankan = Tarif kelompok x Unit-unit cost driver yang digunakan

Biaya overhead total per unit produk dapat diperoleh dengan terlebih dahulu melacak biaya-biaya overhead dari kelompok-kelompok (*pool*) tertentu kepada produk-produk tertentu secara individual. Total biaya tersebut kemudian dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi, hasilnya adalah biaya overhead per unit. Penjumlahan biaya overhead per unit dengan biaya utama (*prime cost*) per unit menghasilkan biaya produksi per unit.

Tabel 2.7 menggambarkan prosedur tahap ke dua perhitungan ABC.

Tabel 2.7
Prosedur Tahap Kedua
Activity Based Costing

	Berparfum	Biasa
Biaya utama	\$ 78,000	\$ 738,000
Biaya Overhead :		
Batch - level pool :		
(\$ 6,000 x 20)	120,000	
(\$ 6,000 x 10)		60,000
Unit - level pool :		
(3.60 x 5,000)	18,000	
(3.60 x 45,000)	<u> </u>	<u>162,000</u>
Biaya pembuatan total	\$ 216,000	\$ 960,000
Unit produksi	10,000	100,000
Biaya unit (biaya total/unit)	\$ 21.60	\$ 9,60

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 304)

Dalam Tabel 2.8, biaya per unit dari penentuan harga pokok berdasarkan aktivitas, dibandingkan dengan biaya per unit dengan menggunakan penentuan harga pokok secara tradisional baik *plantwide rates* maupun *departmental rates*.

Dari Tabel 2.8 dapat dilihat bahwa metode tradisional menentukan biaya terlalu rendah untuk kartu berparfum dan biaya terlalu tinggi untuk kartu biasa. Penggunaan *activity driver* hanya berdasarkan unit (metode tradisional) menimbulkan

sesuatu produk mensubsidi produk lain. Subsidi ini dapat menciptakan keadaan bahwa suatu kelompok produk terlalu menguntungkan dan mempengaruhi penentuan harga secara berlawanan (salah) yang mengakibatkan suatu perusahaan tidak dapat memenangkan persaingan.

Tabel 2.8
Perbandingan biaya per unit

Sistem Biaya	Kartu berparfum	Kartu biasa	Sumber
Activity Based Costing	\$ 2,160	\$ 960	Tabel 2.7
Tradisional			
Plantwide rates	\$ 11,4	\$ 10,62	Tabel 2.2
Departemental rates	\$ 10,73	\$ 10,69	Tabel 2,3

Sumber : (Hansen dan Mowen, 1995 : 304)

ABC tidak hanya berguna bagi perusahaan manufakturing melainkan berguna pula bagi organisasi - organisasi jasa. Semua organisasi jasa mempunyai kegiatan dan output yang mendasarkan permintaan pada kegiatan-kegiatan organisasi jasa tersebut. Namun demikian, ada beberapa perbedaan yang mendasar, di antara organisasi jasa dan manufakturing. Kegiatan di dalam organisasi - organisasi manufakturing cenderung sama jenisnya dan dilaksanakan dengan cara yang serupa, sedangkan kegiatan didalam organisasi jasa sangat banyak ragamnya. Sebagai contoh, kegiatan suatu bank sangat berbeda dengan kegiatan suatu rumah sakit. Perbedaan lain yang mendasar di antara organisasi-organisasi jasa dan manufakturing adalah pada definisi outputnya. Bagi perusahaan manufakturing outputnya

dapat dengan mudah didefinisikan sebagai hasil produksi nyata yang dibuat, sedangkan bagi organisasi-organisasi jasa definisi output lebih sulit karena Output bagi organisasi - organisasi jasa kurang nyata. Namun demikian, output harus dapat didefinisikan sehingga dapat dikenakan biaya.

Main street Health Clinic (klinik kesehatan Main Street) melakukan berbagai pelayanan kesehatan yang bernilai \$4 juta. Pelayanan - pelayanan tersebut meliputi praktek umum, pediatrik, ginekologi/obstetrik, dan terapi fisik. Klinik itu mempunyai fasilitas-fasilitas radiologi dan laboratorium dan pegawai administrasi yang lengkap. Pelayanan-pelayanan perawatan diberikan oleh sekelompok staf perawat, yang masing-masing dapat bekerja di dalam dua bidang pelayanan atau lebih.

Biaya - biaya untuk tahun buku yang berakhir tahun 19xx dapat dilihat pada tabel 2.9

Tabel 2.9
Biaya-biaya Untuk Tahun Yang Berakhir 19xx
Main Street Health Clinic

Biaya-biaya dan pengeluaran	
Gaji dokter	1,200,000
Gaji perawat	360,000
Gaji pegawai administrasi	656,000
Tunjangan tambahan	172,000
Biaya-biaya operasi	<u>1.326,000</u>
Keuntungan sebelum bunga dan pajak-pajak pendapatan	\$ 286,000

Sumber : (Douglas T. Hicks, 1992 : 209)

Biaya-biaya pelayanan diatur oleh pasar setempat dan biaya-biaya yang diterima oleh karier asuransi para pasien. Namun demikian, pimpinan klinik itu belum dapat menetapkan profitabilitasnya berdasarkan jenis pelayanan. Untuk memperbaiki kekurangan pengetahuan tentang operasi untuk mengembangkan biaya-biaya dari jenis pelayanan dengan menggunakan metodologi ABC yang terdiri dari 8 langkah sebagai berikut : memeriksa dan menetapkan aktivitas-aktivitas yang utama, mengatur aktivitas-aktivitas dengan pusat biaya, memeriksa unsur-unsur utama dari biaya, menetapkan hubungan antara aktivitas dan biaya, memeriksa *cost drivers* (penggerak-penggerak biaya), menetapkan pola arus biaya, menentukan bobot *cost driver* serta menetapkan model akumulasi biaya berdasarkan ABC. Langkah-langkah yang telah disebutkan diatas dapat dijabarkan sebagai berikut :

Langkah I. Memeriksa dan menetapkan aktivitas-aktivitas yang utama. Aktivitas-aktivitas yang utama dalam *Main Street Health Clinic* dalam pengoperasian kliniknya dapat dilihat pada tabel 2.10

Tabel 2.10

Aktivitas - Aktivitas Utama

Main Street Health Clinic

Pemeliharaan fasilitas
Pembukuan umum
Administrasi umum
Pelayanan Rumah Tangga
Administrasi asuransi
Pelayanan-pelayanan perawatan
Pembukuan pasien
Penjagaan pasien
Pelayanan profesional - Umum
Pelayanan profesional - Terapi fisik
Pelayanan profesional - Pediatrik
Pelayanan profesional - Ginekologi
Pelayanan profesional - Obstetrik
Pelayanan profesional - Radiologi
Pelayanan profesional - Laboratorium
Catatan-catatan
Penjadwalan

Sumber : (Douglas T Hicks, 1992 : 213)

Langkah 2. Mengatur aktivitas-aktivitas dengan Pusat Biaya. *Main Street Health Clinic* selanjutnya mengelompokkan aktivitas-aktivitas ke dalam pusat-pusat biaya secara logis seperti tertera dalam tabel 2.11

Tabel 2.11
Pusat Biaya Peserta Aktivitas-aktivitasnya
Main Street Health Clinic

Umum / Administrasi
Pembukuan umum
Administrasi umum
Penjagaan pasien
Penjadwalan
Fasilitas
Pemeliharaan fasilitas
Pelayanan Rumah Tangga
Catatan-catatan Medis
Catatan-catatan
Pelayanan Keuangan Pasien
Administrasi asuransi
Pembukuan pasien
Bantuan Perawat
Pelayanan Perawat
Praktek Umum
Pelayanan profesional - Umum
Pediatrik
Pelayanan profesional - Pediatrik
Terapi Fisik
Pelayanan profesional - Terapi fisik
Ginekologi
Pelayanan profesional - Ginekologi
Obstetrik
Pelayanan profesional - Obstetrik
Radiologi
Pelayanan profesional - Radiologi
Laboratorium
Pelayanan profesional - Laboratorium

Sumber : (Douglas T .Hicks, 1992 : 213)

Langkah 3. Memeriksa Unsur-Unsur Utama dari Biaya. Unsur-unsur utama dari biaya di klinik seperti tertera dalam tabel 2.12.

Tabel 2.12
Unsur - unsur Utama dari Biaya

Gaji dan Upah	Pemeliharaan yang dibeli
Tunjangan tambahan	Pelayanan Rumah Tangga yang dibeli
Penurunan nilai	Pinjaman dan sewa
Pajak kekayaan	Persediaan
Asuransi tindakan salah	Biaya pengacara
Asuransi - lain-lain	Berbagai pengeluaran yang dianggarkan

Sumber : (Douglas T. Hicks, 1992 : 214)

Langkah 4. Menetapkan Hubungan-hubungan antara Aktivitas dan Biaya. Hubungan-hubungan antara aktivitas dan biaya di *Main Street Health Clinic* sangat lurus. Gaji, upah dan tunjangan tambahan termasuk dalam pusat-pusat biaya tempat para pegawai bekerja. Penurunan nilai gedung dan pelayanan rumah tangga yang dibeli dibebankan ke dalam fasilitas. Penurunan nilai peralatan didistribusikan berdasarkan lokasi dari masing-masing barang itu. Pemeliharaan yang dibeli disebar berdasarkan tempat barang-barang itu dipelihara, dan biaya-biaya pinjaman dan sewa dibebankan pada pusat-pusat biaya yang membutuhkan barang-barang yang dipinjam atau disewa itu. Seperti penurunan nilai gedung, pajak-pajak kekayaan tetap

dimasukkan ke dalam Fasilitas, sedangkan pajak-pajak kekayaan pribadi didistribusikan berdasarkan nilai-nilai kekayaan itu. Utilitas dibebankan pada fasilitas. Persediaan-persediaan dan biaya-biaya yang dianggarkan dimasukkan ke dalam pusat-pusat biaya pemakaian atau pemanfaatan.

Sebagaimana disebutkan di atas, situasi-situasi khusus timbul berkenaan dengan biaya-biaya pengacara dan asuransi untuk tindakan yang salah. Meskipun bagian dari biaya pengacara klinik digunakan untuk tujuan umum, kebanyakan berhubungan dengan masalah-masalah keterandalan profesi. Dengan demikian, hanya biaya-biaya yang berkenaan dengan urusan-urusan umum dibebankan pada Umum/Administrasi. Sisa dari biaya-biaya itu didistribusikan ke pusat-pusat biaya yang diadakan untuk pelayanan-pelayanan profesional yang membutuhkan biaya-biaya itu.

Langkah 5. Memeriksa *Cost Drivers* (pemacu-pemacu biaya) Biaya yang Membebankan Biaya pada aktivitas dan aktivitas pada Produk.

Banyak di antara penggerak-penggerak umum digunakan untuk membebankan biaya pada pusat biaya. Perhitungan kepala dan biaya tenaga kerja digunakan untuk membebankan dan kadang-kadang menetapkan biaya-biaya yang berkaitan dengan upah-upah dan tunjangan tambahan. Jumlah jam kerja digunakan untuk menetapkan biaya-biaya utilitas umum, sedangkan jumlah kunjungan pasien digunakan untuk menetapkan biaya-biaya utilitas tambahan yang dibutuhkan Radiologi. Kunjungan-kunjungan pasien yang digunakan untuk menetapkan dan membebankan persediaan-persediaan.

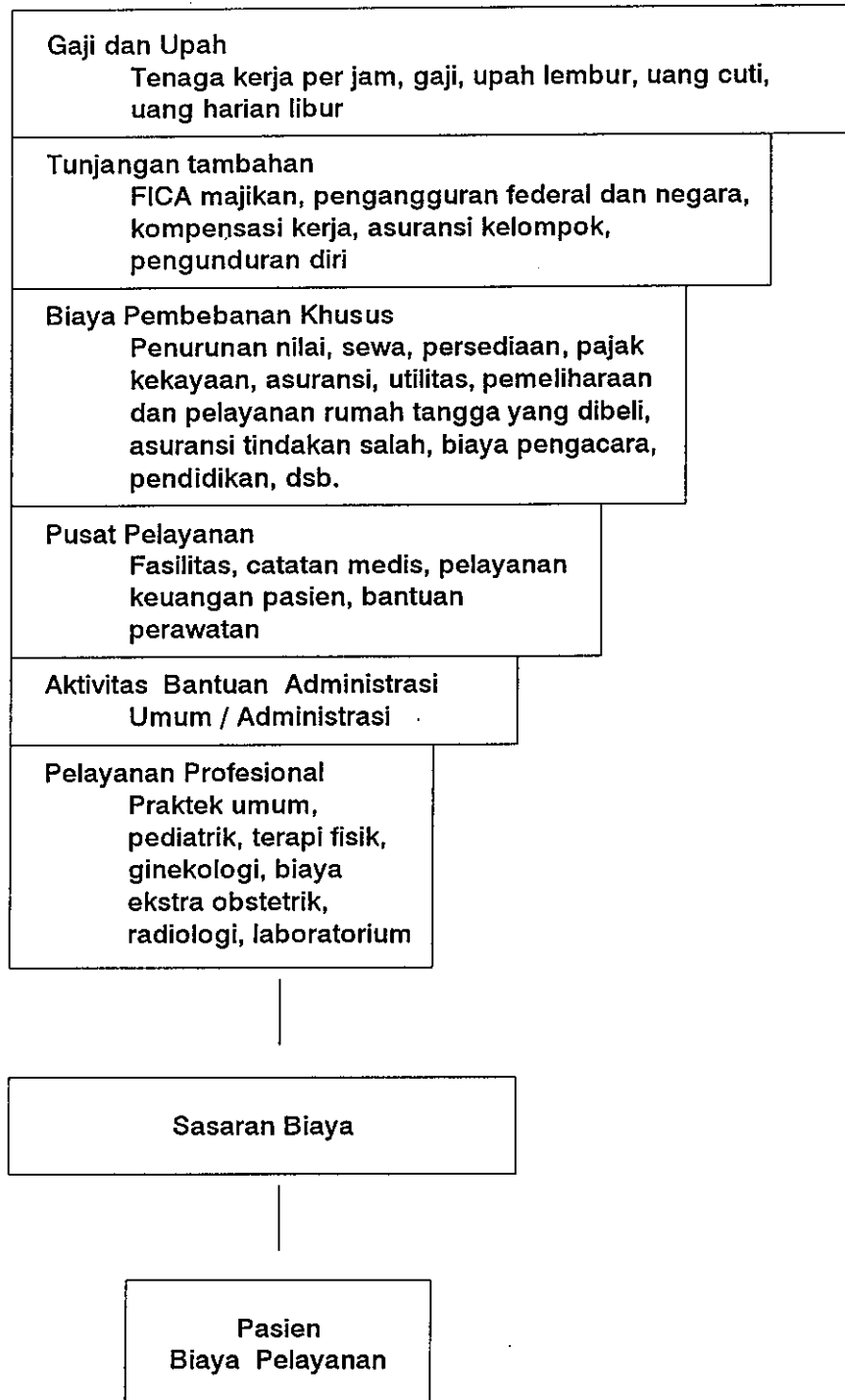
Ukuran panjang persegi merupakan dasar dari pembebanan biaya terhimpun dari Fasilitas (ukuran panjang persegi dari tempat tunggu dibebankan pada umum/Administrasi). Catatan-catatan Medis dan Pelayanan kunjungan Pasien

dibebankan pada pusat-pusat biaya pelayanan profesional berdasarkan kunjungan pasien. Perawatan mendukung semua pusat-pusat biaya pelayanan profesional dan dibebankan atas dasar permintaan pelayanan yang diperhitungkan dari setiap pusat.

Distribusi internal akhir dari biaya termasuk Umum/Administrasi, yang juga dibebankan pada pusat-pusat biaya pelayanan profesional atas dasar kunjungan pasien.

Langkah 6. Menetapkan Pola Arus Biaya. Biaya-biaya dan pusat-pusat biaya dari Main Street Health Clinic diatur didalam pola arus biaya yang ditunjukkan dalam Gambar 2.4.

Gambar 2.4
Diagram Arus Biaya ke Bawah / Main Street Health Clinic



Sumber : (Douglas T. Hicks, 1992 : 219)

Langkah ke 7 menetapkan bobot cost driver

Jumlah kunjungan pasien pada tiap-tiap pelayanan profesional dapat dipakai sebagai dasar bobot *cost driver*.

Selain itu, ukuran panjang persegi yang dipakai oleh berbagai pusat biaya (dapat dilihat dalam tabel 2.13) juga dipakai sebagai dasar bobot *cost driver*

Tabel 2.13

Ukuran Panjang Persegi

Umum / Administrasi	1,800
Catatan Medis	900
Pelayanan Keuangan Pasien	750
Praktek Umum	1,350
Pediatrik	900
Terapi Fisik	1,350
Ginekologi	900
Radiologi	600
Laboratorium	<u>450</u>
Jumlah	9,000

Sumber : (Douglas T. Hicks, 1992 : 220)

Langkah 8. Menetapkan Model Akumulasi Biaya berdasarkan ABC. Dengan pengumpulan data yang diperlukan, Main Street Health Clinic selanjut dapat membuat sebuah model akumulasi biaya.

Hasil dari analisa ABC dari kasus Main Street Health Clinic adalah dengan ABC dapat ditetapkan biaya-biaya yang termasuk di dalam berbagai pelayanan kesehatan yang diberikan dan juga berguna untuk penetapan harga yang lebih akurat.

1.4. Penelitian Terdahulu

1.4.1. Asal Mula Activity Based Costing (ABC) di dalam Sektor Manufakturing

ABC pertama kali dikembangkan di dalam lingkungan perusahaan manufaktur sebagai jawaban terhadap keterbatasan penggunaan konsep biaya overhead pabrik untuk menentukan harga pokok produk mula-mula oleh Kaplan pada tahun 1984, kemudian Cooper pada tahun 1987 dan yang terakhir Shan dan Govindarajan pada tahun 1987 (M. King, I. Lapsey, F. Mitchell, J. Moyes, 1994, hal. 3). Pada umumnya biaya overhead pabrik pada metode tradisional dibebankan kepada produk atas dasar jam kerja langsung atau jam mesin yang digunakan dalam proses produksi. Sejalan dengan perkembangan teknologi, peralatan semakin canggih dan diperlukan beberapa kerja tambahan. Mengenai kerja tambahan ini pada tahun 1985 Miller dan Vollman (J.B. Miller and T.E. Vollman, 1995 : 143) mengatakan bahwa dari perkembangan teknologi ini akan dihasilkan 4 kategori transaksi ekstra (kerja tambahan) yaitu transaksi logistik, transaksi penyeimbang, transaksi kualitas serta transaksi perubahan. Adapun perincian dari ke 4 kategori diatas terdiri dari : transaksi logistik meliputi perencanaan dan pelaksanaan pencatatan pergerakan akhir kerja pabrik, transaksi penyeimbang meliputi pertemuan supply sumber daya dengan penentuan internal, transaksi kualitas meliputi jaminan bahwa spesifikasi produk yang dapat diterima telah dicapai, sedang transaksi perubahan meliputi inisiasi dan manajemen alokasi untuk mendesain, skedul, proses dan spesifikasi.

1.4.2. Activity Based Costing di dalam sektor jasa.

Activity Based Costing (ABC) mula-mula banyak diterapkan pada perusahaan manufakturing, sejalan dengan perkembangan berikutnya teknik ini dapat pula diterapkan pada perusahaan jasa. Hal ini dibuktikan oleh Rotch yang menyajikan beberapa contoh dasar bagaimana ABC dapat memperbaiki penghitungan biaya di perusahaan kereta api, kesehatan dan juga pengobatan (W. Rotch, 1990 : 4). Dari setiap kasus ditemukan bahwa penerapan ABC dengan *cost pooled dan cost driver* yang sesuai akan dihasilkan penghitungan biaya yang lebih akurat dibandingkan dengan metode tradisional costing.

Selanjutnya pada tahun 1991 Chaffman dan Taibott mengikuti Rotch melakukan penelitian penerapan ABC dalam bidang teknik perencanaan dan arsitektur (B.M. Chaffman dan J. Taibott, 1992 : 15). Hasil penelitian menunjukkan bahwa ABC dapat memecahkan masalah kesulitan alokasi biaya serta efisiensi. Berbagai perbaikan efisiensi yang dapat dipecahkan seperti misalnya aktivitas memasang dan memelihara peralatan dan perbaikan efisiensi berbagai aktivitas tersebut akhirnya akan berdampak pada peningkatan laba.

Selain dari Rotch pada tahun 1990, Sephton dan Ward serta Hayde melakukan penelitian bagaimana peranan penerapan ABC dalam bidang jasa keuangan (H. Sephton dan T. Ward, 1990 : 30). Hasilnya menunjukkan bahwa *Activity Based Costing* mempunyai peranan penting dalam pengurangan biaya, pembuatan budget dan penilaian kinerja. Manfaat-manfaat penerapan ABC yang serupa juga ditemukan oleh Hart pada tahun (D.J. Hart, 1990). Rotch dan Sims pada tahun 1991 menemukan manfaat penerapan ABC pada distribusi barang dagangan dan perkapalan (H.P. Rotch and L.T. Sims, 1991 : 42)

Berdasarkan penelitian-penelitian terdahulu dapat disimpulkan bahwa ABC cocok serta perlu diterapkan pada perusahaan jasa. Penerapan ABC tidak hanya cocok untuk diterapkan pada perusahaan jasa yang telah disebutkan di atas melainkan juga pada rumah sakit yang merupakan badan sosial. Sebagai badan sosial rumah sakit perlu memainkan peranan dalam bidang pelayanan sosial namun harus diingat jangan sampai rumah sakit itu rugi dan tidak dapat melakukan investasi lebih lanjut.

1.4.3. Activity Based Costing di Rumah Sakit

Penelitian ini pertama kali dilakukan oleh Young dan O'Brien mengenai kemungkinan penerapan *Activity Based Costing* di dalam rumah sakit (D.W. Young and O'Brien, 1991 : 503). Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat biaya rawat pasien dapat dirinci lebih lanjut. Tabel 2.14 menunjukkan bagaimana terdapat tiga *cost pooled* yang besar yang dapat diidentifikasi dan dilacak untuk mengetahui aktivitas perawatan pasien melalui tiga *cost driver* yang berbeda.

Tabel 2.14

Activity Based Costing untuk perhitungan biaya perawatan pasien.

Cost Pooled	Cost Driver	Asumsi
I. Hal masuk dan keluar Rumah Sakit	Jumlah pasien	Prosedur standar dan biaya untuk setiap pasien
II. Pelayanan kamar (akomodasi dan makanan)	Jumlah hari rawat inap pasien	Biaya bervariasi langsung dengan panjang waktu inap
III. Perawatan (pelayanan oleh perawat)	Jumlah unit rawat klinis	Biaya bervariasi dengan kecermatan perawatan yang dibutuhkan/unit rawat klinis

Sumber : D.W. Young and O'Brien, 1991 : 12

Dari hasil penelitian diatas ditemukan bahwa penerapan ABC dapat diterapkan pada rumah sakit dan memberi manfaat hasil penghitungan biaya rawat inap pasien yang lebih rinci.

Selanjutnya pada tahun 1991 Kirton dan Hazelhurst mengadakan penelitian ABC pada rumah sakit secara terbatas yaitu pada unit radiologi, mereka membagi

aktivitas menjadi empat cost pooled dengan menggunakan empat *cost driver*, seperti ditunjukkan pada Tabel 2.15 (R. Kirton and M. Hazelhursts, 1991 : 4)

Tabel 2.15

Struktur Aplikasi Radiologi dengan menggunakan Activity Based Costing.

Aktivitas dasar	Cost Pooled	Cost Driver
Pergerakan pasien	Pergerakan pasien rawat Inap	Jumlah pasien rawat inap
Pemesanan jam kunjungan Penerimaan pasien	Pemesanan tempat dan penerimaan	Jumlah Pasien
Persiapan kelengkapan sinar x Persiapan pasien sinar x Pemeriksaan radiologi	Pemeriksaan	Waktu
Pencucian film Laporan film	Laporan	Jumlah gambar

Sumber : R. Kirton and M. Hazelhurst, 1991 : 13

Penelitian di atas menyimpulkan bahwa dengan menggunakan ABC dapat diperoleh penghitungan biaya yang lebih cermat. Dengan ABC ditemukan bahwa pelayanan-pelayanan sinar x mempunyai bermacam-macam variasi biaya mulai dari £ 10 sampai £ 90. Selain ketelitian penghitungan biaya, peneliti juga menemukan beberapa manfaat penerapan Activity Based Costing seperti memberikan pemahaman bagaimana sebaiknya melakukan sesuatu aktivitas dan menyoroti biaya pengerjaan kembali aktivitas yang tidak efisien.

Konsultan KPMG yang bekerja untuk HFMA pada tahun 1992, juga melakukan penelitian ini mengamati bahwa sekurang-kurangnya setengah penghitungan biaya overhead dalam rumah sakit dengan metode tradisional tidak cermat dalam pengalokasiannya (M. King, I. Lapsey, F. Mitchell, J. Moyes, 1994 : 14). Oleh karena itu, mereka melakukan penelitian dengan menggunakan beberapa pengelompokan aktivitas seperti aktivitas yang menopang departemen, aktivitas-aktivitas langsung, aktivitas-aktivitas pelayanan dan aktivitas-aktivitas umum non pasien. Dari hasil penelitian itu disimpulkan bahwa penerapan ABC dapat memberikan efisiensi per departemen, mengadakan rangkaian aktivitas pemberi dan aktivitas penerima sehingga dapat meningkat kualitasnya, memberikan informasi bentuk pengaturan biaya-biaya dan perencanaan strategi serta berbagai keputusan biaya-biaya pelayanan.

Pada akhirnya, sebuah pandangan positif tentang potensi ABC dalam sektor perawatan kesehatan dikutip oleh CIMA Working Party yang menilai kesesuaiannya untuk NHS (Management Accounting Guides for the NHS, 1993) (M. King, I. Lapsey, F. Mitchell, J. Moyes, 1994 : 14). Pandangan mereka tidak dijelaskan secara rinci mengenai bagaimana ABC dapat diterapkan dalam NHS, tetapi mereka menyebutkan bahwa penerapan ABC mempunyai beberapa manfaat seperti pengefisienan biaya serta penentuan harga tarip yang lebih akurat.

2. Kerangka Pemikiran Teoritis

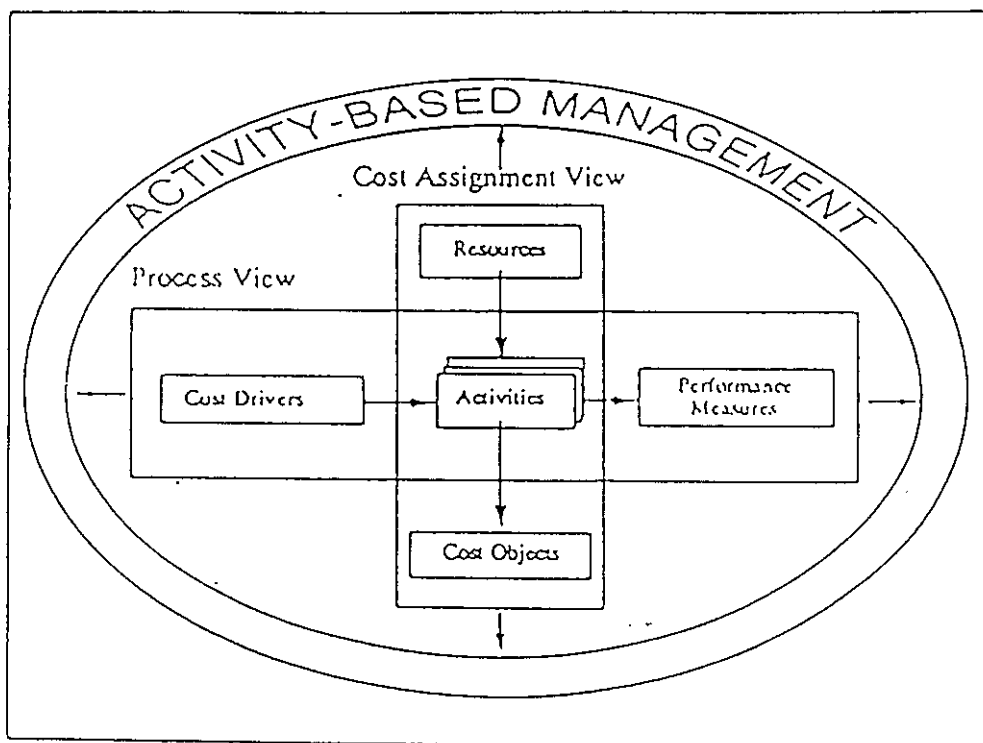
Harga pokok yang tidak akurat tidak dapat digunakan sebagai informasi dalam penentuan berbagai strategi untuk mencapai perbaikan yang berkesinambungan (*continous inprovement*). Dalam mencapai tujuan itu, diperlakukan revisi

penghitungan harga pokok dengan memperhatikan aktivitas. Penghitungan harga pokok ini disebut dengan *Activity Based Costing* (ABC):

Peran ABC dalam memperbaiki suatu usaha disebut *Activity Based Management* (ABM). ABM mengarahkan suatu usaha untuk mengadaptasi strategi dalam menghadapi tekanan bersaing.

ABM dan ABC adalah saling berkaitan satu sama lain. ABC memberikan informasi dan ABM menggunakan informasi ini dalam berbagai analisis yang didesain untuk menghasilkan berbagai strategi (dapat dilihat dalam gambar 2.5)

Gambar 2.5 Bagaimana ABM Menggunakan Informasi ABC



ABC and activity-based management (ABM) are closely interlinked. ABM focuses on business improvement, and ABC supplies the information needed for analysis.

Sumber : Peter B.B. Turney, 1992 : 141

Model ABC mempunyai 2 bagian, setiap bagian melakukan peranan yang kritikal dalam ABM.

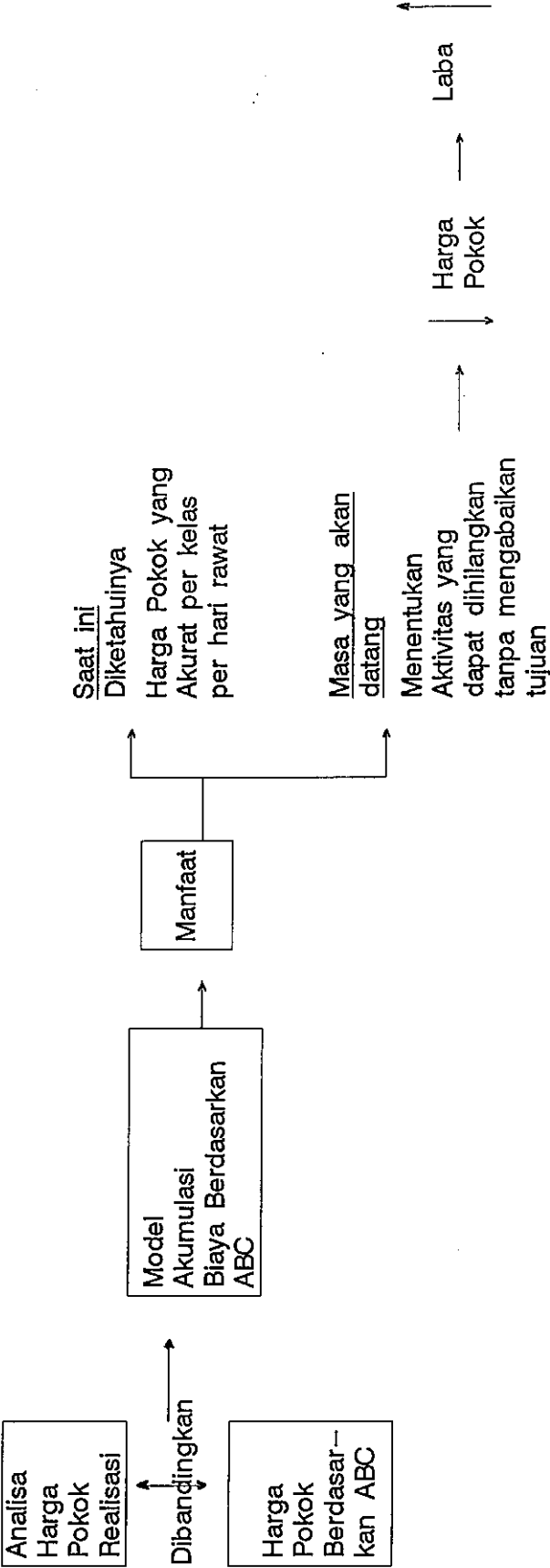
Bagian pertama adalah pandangan pengalokasian biaya (*cost assignment view*). Pandangan ini merefleksi kebutuhan untuk membagi sumber daya biaya (*cost of resources*) terhadap aktivitas dan biaya aktivitas (*cost of activities*) terhadap obyek biaya (*cost object*), seperti pelanggan dan produk agar dapat menganalisis keputusan kritikal. Keputusan ini termasuk penetapan harga, pengadaan produk dan menetapkan prioritas untuk usaha perbaikan.

Bagian kedua dari model ABC adalah pandangan proses (*process view*). Pandangan ini merefleksi kebutuhan untuk suatu kategori informasi yang baru mengenai kinerja aktivitas. Informasi ini menunjukkan apa yang menyebabkan suatu aktivitas (pemacu biaya/*cost drivers*). ABC dapat membantu pengidentifikasian kesempatan perbaikan dan cara-cara untuk melakukan perbaikan.

Penelitian di rumah sakit Telogorejo bagian rawat inap dilakukan dalam bentuk studi kasus. Data-data yang dibutuhkan diperoleh dari wawancara, observasi serta meminta berbagai data baik dari pihak rumah sakit Telogorejo maupun pihak ekstern yang terkait.

Kerangka pemikiran yang digunakan dalam penulisan ini dapat dilihat dalam gambar 2.6.

Gambar 2. 6
Kerangka Pemikiran Tesis



Langkah-langkah selengkapnya yang terlihat dalam gambar 2.6 adalah sebagai berikut :

1. Melakukan analisa harga pokok saat ini.
2. Menetapkan model akumulasi biaya berdasarkan ABC dengan langkah-langkah sebagai berikut :
 - Memeriksa dan menetapkan aktivitas-aktivitas yang pokok.
 - Mengatur aktivitas-aktivitas dengan pusat biaya.
 - Memeriksa unsur-unsur utama dari biaya.
 - Menetapkan hubungan antara aktivitas dan biaya.
 - Memeriksa *cost drivers* untuk membebankan (*assign*) biaya pada aktivitas dan aktivitas pada produk.
 - Menetapkan pola arus biaya
 - Menentukan bobot yang sesuai
3. Dengan melakukan langkah - langkah pada point 2 di atas dapat diketahui harga pokok ABC yang akurat.
4. Membandingkan harga pokok berdasarkan ABC dengan realisasi
5. Dengan pedoman model akumulasi biaya berdasarkan ABC dapat dilihat aktivitas mana yang dapat dihilangkan dan diganti aktivitas lain yang lebih efisien tanpa mengabaikan tujuan organisasi.
6. Penghilangan beberapa aktivitas yang tidak perlu dapat menurunkan harga pokok dimasa yang akan datang. Penurunan harga pokok akan berakibat meningkatkan laba dimasa yang akan datang.

BAB III

PAPARAN KASUS

1. Gambaran Umum Kasus

Pada tanggal 27 Oktober 1952 The Sien Tjo, Ong Ping Tjwan dan Lie Boen Liem menghadap RM. Soeprapto untuk mendirikan Perkumpulan Rumah Sakit Telogorejo. Disahkan oleh Menteri Kehakiman pada tanggal 12 Desember 1953 No. JA.S/133/9.

Maksud dan tujuan Rumah Sakit Telogorejo tercantum dalam pasal 4 anggaran dasar, yaitu :

1. Perhimpunan bertujuan turut menyelenggarakan kemajuan keadaan kesehatan masyarakat Semarang pada khususnya dan masyarakat Indonesia pada umumnya.
2. Dalam usaha tersebut hal ayat 1 Perhimpunan akan mencurahkan perhatian khusus kepada pemberian pertolongan kedokteran, dalam arti seluas-luasnya, dengan pungutan biaya serendah-rendahnya atau dengan cuma-cuma.
3. Dalam usaha-usahnya Perhimpunan hanya berasas pada perikemanusiaan dan dengan demikian tidak memandang keturunan, bangsa ataupun agama.

Visi dari rumah sakit Telogorejo adalah menjadi rumah sakit berkeunggulan bertaraf Internasional dalam mewujudkan derajat kesehatan masyarakat secara optimal. Sedangkan misi dari rumah sakit Telogorejo adalah memberikan pelayanan kesehatan yang menyeluruh dengan mengutamakan mutu dan kepuasan pelanggan serta mencerminkan unit sosial ekonomi yang mandiri.

Dalam usaha mencapai tujuan misi serta visinya, rumah sakit Telogorejo mulai melengkapi dirinya dengan berbagai peralatan teknologi lanjut. Dengan masuknya berbagai peralatan teknologi lanjut memberikan dampak pada peningkatan biaya overhead. Biaya overhead yang-meingkat dari tahun ke tahun dan menggeser biaya tenaga kerja (dapat dilihat dalam tabel 1.1) Peningkatan biaya overhead di atas biaya tenaga kerja menyebabkan harga pokok realisasi terdistorsi. Harga pokok tradisional membebankan biaya hanya berdasarkan 24 jam kerja (1 hari rawat) yang semula dianggap sebagai biaya paling dominan tidak akurat.

Jumlah rata-rata hari rawat inap/kelas/bulan dengan masuknya peralatan teknologi lanjut mengalami kenaikan (dapat dilihat dalam tabel 1.3). Namun kenaikan rata-rata hari rawat inap tersebut belum dapat mengikuti kenaikan biaya overhead sehingga harga pokok yang meningkat menimbulkan kerugian yang bertambah dari 1991-1995 (dapat dilihat dalam tabel 1.4). Sebaliknya rumah sakit Telogorejo tidak dapat menaikkan harganya terus menerus karena harga saat ini sudah paling tinggi (lampiran B) dibandingkan dengan rumah sakit - rumah sakit lain (dapat dilihat dalam lampiran C, D, E, F, G). Apabila rumah sakit Telogorejo menaikkan harga secara terus menerus (lebih dari satu kali dalam setahun) melanggar maksud dan tujuan pasal 4 anggaran dasar. Oleh karena itu, penting dibuatkan kebijakan yang tepat dalam hal efisiensi biaya.

Metode pembebanan realisasi selama 3 bulan terakhir dilakukan dengan mengelompokkan biaya menjadi biaya langsung dan biaya tidak langsung. Total biaya langsung dialokasikan per kelas berdasarkan hari rawat. Sedangkan total biaya tidak langsung dialokasikan berdasarkan hari rawat. Total biaya langsung dan tidak langsung dibagi berdasarkan hari rawat.

Tabel 3.1
Harga Pokok Berdasarkan Traditional Costing
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap
Agustus, September dan Oktober 1996

Keterangan	Total Biaya	Kelas							
		Utama	I	IA	IB	IIA	IIB	IIIA	IIIB
Biaya Langsung	545.835.820,26	38.208.507,42	49.125.223,82	16.375.074,61	43.666.865,62	54.583.582,03	98.250.447,65	125.542.238,66	120.083.880,46
Biaya Tidak Langsung	647.986.267,94	45.865.550,93	58.650.616,92	21.063.920,19	49.987.512,10	66.230.833,64	117.790.280,08	149.298.830,68	139.098.723,39
Harga Pokok	1.193.822.088,20	84.074.058,35	107.775.840,74	37.438.994,80	93.654.377,72	120.814.415,67	216.040.727,73	274.841.069,34	259.182.603,85
Hari Rawat Inap		1.313,00	1.679,00	603,00	1.431,00	1.896,00	3.372,00	4.274,00	3.982,00
Harga Pokok/Hari Rawat Inap		64.032,03	64.190,49	62.087,89	65.446,80	63.720,68	64.069,02	64.305,35	65.088,55

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Keterangan :

Hari rawat inap adalah jumlah hari dimana ada kegiatan perawatan (24 jam kerja)
 Pemilihan bulan Agustus, September dan Oktober 1996 sesudah ada kenaikan tarif.

Dari tabel 3.1 dapat dilihat bahwa hari rawat⁴ digunakan sebagai *cost driver* tunggal dalam pembebanan biaya. Penentuan penggunaan hari rawat (24 jam kerja) sebagai *cost driver* tunggal berdasarkan pertimbangan karena biaya tenaga kerja merupakan faktor utama dalam biaya. Namun hal ini tidaklah dapat berlangsung terus karena dari tahun 1991 - 1995 biaya overhead terus meningkat melebihi biaya tenaga kerja sehingga *cost driver* hari rawat tidaklah akurat lagi.

Penentuan harga pokok yang diuraikan diatas kurang akurat sehingga tidak dapat digunakan sebagai informasi pengefisienan biaya dan perlu direvisi. Revisi penghitungan harga pokok ini dapat dilakukan dengan teknik *Activity Based Costing* (ABC). Alasan ABC dianggap akurat karena ABC menganggap setiap biaya timbul sebagai akibat dari suatu kegiatan. Selain itu ABC menggunakan beberapa *cost driver* yang lebih rinci sehingga harga pokok lebih akurat.

Dengan menggunakan bantuan ABC diharapkan dapat diketahui aktivitas-aktivitas yang dapat diefisienkan. Dengan melakukan berbagai tindakan (aktivitas) pengefisienan biaya diharapkan dapat menekan harga pokok dimasa yang akan datang sehingga dapat meningkatkan laba.

2. Penyajian Data dan Informasi Manajerial Bagian Rawat Inap Rumah Sakit Telogorejo

Bagian rawat inap rumah sakit Telogorejo meliputi :

1. Unit Penerimaan Penderita

Unit ini didukung oleh dokter dan para medis terlatih dan bertugas selama 24 jam.

2. Unit Ruang Rawat Inap

Kelas IIIB	54 tempat tidur
Kelas IIIA	65 tempat tidur
Kelas IIB	57 tempat tidur
Kelas IIA	40 tempat tidur
Kelas IB	28 tempat tidur
Kelas IA	7 tempat tidur
Kelas I	21 tempat tidur
Kelas VIP (utama)	23 tempat tidur

Fasilitas ruang rawat inap di blok A, B, C dapat dilihat dalam gambar 3.1.

Gambar 3.1
Fasilitas Ruang Rawat Inap Per Kelas

Jenis Fasilitas	III B	III A	II B	II A	I B	I A	I	Utama
Tempat tidur	4 / 6	3 / 4	2 / 3	2	2	1	1	1
Kamar Mandi dalam	—	—	—	—	+	+	+	+
A C	—	—	—	—	+	+	+	+
Sofa	—	—	—	—	—	—	—	+
Telepon	—	—	—	—	—	—	+	+
Televisi	—	—	+	+	+	+	+	+
Lemari Es	—	—	—	—	—	—	+	+
Meja rias	—	—	—	—	—	—	—	+

Keterangan :

- + ada (dimiliki)
- tidak dimiliki

Sumber : Data Primer, 1996

Kelas utama memiliki berbagai fasilitas. Sedangkan kelas I memiliki fasilitas yang hampir sama dengan kelas utama kecuali meja rias dan sofa, kelas IA dan IB hanya memiliki fasilitas A.C, kamar mandi dalam serta televisi, kelas IIA dan IIB hanya memiliki fasilitas televisi, kelas IIIA serta IIIB tidak memiliki fasilitas apa-apa. Selain fasilitas yang disebutkan tersebut, fasilitas rawat inap yang sama untuk semua kelas adalah pemberian makan 3x, snack 2x dan teh. Harga makanan dan snack per kelas dibedakan. Fasilitas perawatan dan kebersihan per kelas adalah sama, fasilitas pencucian seprei, handuk dan lap 2x sehari untuk kelas utama, I, IA dan IB, sedangkan untuk kelas lainnya diberikan fasilitas pencucian 1x sehari.

Fasilitas-fasilitas yang ada di rumah sakit Telogorejo tidak boleh dikurangi, namun biaya-biayanya harus diefisienkan. Agar dapat dilihat tindakan mana yang dapat diefisienkan perlu dibuat penghitungan harga pokok berdasarkan aktivitas *Activity Based Costing* (ABC).

BAB IV.

Perhitungan Harga Pokok Berdasarkan Activity Based Costing (A B C)

Pada bab ini akan dibahas mengenai perbaikan metode pembebanan biaya yang ada (yang telah diuraikan di bab III) dengan metode pembebanan biaya berdasarkan Activity Based Costing (A B C). Didalam penentuan harga pokok berdasarkan Activity Based Costing terlebih dahulu diingat bahwa suatu sistem akuntansi yang memfokuskan pada aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi produk (jasa). Aktivitas menjadi titik akumulasi biaya yang fundamental. Biaya ditelusuri ke aktivitas, dan aktivitas ditelusuri ke produk (jasa) berdasarkan pemakaian aktivitas dari setiap produk menurut Lane Kane Anderson, 1992 : 97 (Amin Widjaja Tunggal, 1995 : 24).

Berdasarkan pengertian di atas, terlebih dahulu harus ditentukan apa jasa rawat inap. Jasa rawat inap terdiri dari berbagai pelayanan kelas utama, kelas I, kelas IA, kelas IB, kelas IIA, kelas IIB, kelas IIIA, kelas IIIB. Setelah diketahui jenis jasa pelayanan pada berbagai kelas, langkah selanjutnya adalah menentukan aktivitas, mengatur mengatur aktivitas-aktivitas dengan pusat biaya, memeriksa unsur-unsur utama dari biaya, menetapkan hubungan antara aktivitas-aktivitas, menentukan cost driver, menentukan yang sesuai serta menetapkan modal.

1. Memeriksa dan Menetapkan Aktivitas - Aktivitas Yang Pokok.

Aktivitas - aktivitas berikut ini (tabel 4.1) merupakan aktivitas - aktivitas utama yang penting bagi rumah sakit Telogorejo yaitu :

Tabel 4.1
Aktivitas Utama
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap

Penerimaan pasien
Pelayanan administrasi umum
Pelayanan makanan
Pelayanan rawat inap kelas utama
Pelayanan rawat inap kelas I
Pelayanan rawat inap kelas IA
Pelayanan rawat inap kelas IB
Pelayanan rawat inap kelas IIA
Pelayanan rawat inap kelas IIB
Pelayanan rawat inap kelas IIIA
Pelayanan rawat inap kelas IIIB
Pelayanan kebersihan ruangan, WC serta kamar mandi
Pengambilan dan penggunaan bahan dari gudang
Pengambilan dan penggunaan bahan lain-lain (langsung lainnya)
Pemeliharaan peralatan
Pelayanan pencucian
Penggunaan aktiva tetap
Penggunaan telepon
Penggunaan listrik
Penggunaan overhead lainnya

Sumber : Data Primer, 1996

2. Mengatur Aktivitas - Aktivitas Dengan Pusat Biaya.

Rumah Sakit Telogorejo dapat mengelompokkan aktivitas - aktivitasnya ke dalam pusat biaya secara logis yang dapat dilihat dalam tabel 4.2

Tabel 4.2

Pusat Biaya Beserta Aktivitas-aktivitasnya

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- Bagian penerimaan penderita
Menerima penderita, melakukan tindakan sementara serta mendata pasien- Bagian kelas utama<ul style="list-style-type: none">- Pelayanan rawat inap kelas utama- Penggunaan bahan dan biaya langsung lainnya- Penggunaan aktiva tetap- Penggunaan listrik- Penggunaan telepon- Penggunaan overhead lainnya- Bagian kelas I<ul style="list-style-type: none">- Pelayanan rawat inap kelas I- Penggunaan bahan dan biaya langsung lainnya- Penggunaan aktiva tetap- Penggunaan listrik- Penggunaan telepon- Penggunaan overhead lainnya- Bagian kelas IA<ul style="list-style-type: none">- Pelayanan rawat inap kelas IA- Penggunaan bahan dan biaya langsung lainnya- Penggunaan aktiva tetap- Penggunaan listrik- Penggunaan telepon |
|--|

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Lanjutan Tabel 4.2
Pusat Biaya Beserta Aktivitas-aktivitasnya

- Penggunaan overhead lainnya
- Bagian kelas IB
 - Pelayanan rawat inap kelas IB
 - Penggunaan bahan dan biaya langsung lainnya
 - Penggunaan aktiva tetap
 - Penggunaan listrik
 - Penggunaan telepon
 - Penggunaan overhead lainnya
- Bagian kelas IIA
 - Pelayanan rawat inap kelas IIA
 - Penggunaan bahan dan biaya langsung lainnya
 - Penggunaan aktiva tetap
 - Penggunaan listrik
 - Penggunaan telepon
 - Penggunaan overhead lainnya
- Bagian kelas IIB
 - Pelayanan rawat inap kelas IIB
 - Penggunaan bahan dan biaya langsung lainnya
 - Penggunaan aktiva tetap
 - Penggunaan listrik
 - Penggunaan telepon
 - Penggunaan overhead lainnya
- Bagian kelas IIIA
 - Pelayanan rawat inap kelas IIIA
 - Penggunaan bahan dan biaya langsung lainnya

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Lanjutan Tabel 4.2
Pusat Biaya Beserta Aktivitas-aktivitasnya

- Penggunaan aktiva tetap
- Penggunaan listrik
- Penggunaan telepon
- Penggunaan overhead lainnya
- Bagian kelas IIIB
 - Pelayanan rawat inap kelas IIIB
 - Penggunaan bahan dan biaya langsung lainnya
 - Penggunaan aktiva tetap
 - Penggunaan listrik
 - Penggunaan telepon
 - Penggunaan overhead lainnya
- Bagian dapur
 - Pelayanan makanan
- Bagian kebersihan
 - Pelayanan kebersihan lantai WC serta kamar mandi.
- Bagian pencucian
 - Pelayanan pencucian seprei, handuk dan lap
- Bagian Pemeliharaan
 - Pelayanan pemeliharaan peralatan
- Bagian administrasi dan umum
 - Pelayanan administrasi umum

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

3. Memeriksa Unsur-Unsur Utama Dari Biaya

Unsur-unsur utama dari biaya di rumah sakit Telogorejo adalah sebagai berikut (dapat dilihat dalam tabel 4.3)

Tabel 4.3
Unsur - unsur Utama Dari Biaya

- Biaya RPP
- Biaya bahan
- Biaya langsung lain-lain
- Biaya gaji,
- Biaya astek & PPh karyawan,
- Biaya tunjangan,
- Biaya listrik,
- Biaya telepon,
- Biaya overhead lainnya
- Biaya penyusutan,
- Biaya kebersihan
- Biaya dapur (makan pasien),
- Biaya yang timbul dari alokasi bagian pemeliharaan,
- Biaya yang timbul dari alokasi bagian pencucian,
- Biaya yang timbul dari alokasi bagian administrasi dan umum,

4. Menetapkan Hubungan Antara Aktivitas - Aktivitas Dan Biaya-biaya.

Biaya RPP dibebankan berdasarkan aktivitas penerimaan penderita. Biaya

bahan dan biaya bahan lain-lain dibebankan berdasarkan pada aktivitas penggunaan bahan per kelas. Biaya gaji, astek dan PPh karyawan serta tunjangan dibebankan pada aktivitas pelayanan per hari. Biaya listrik dibebankan pada aktivitas penggunaan listrik. Biaya telepon dibebankan pada aktivitas penggunaan telepon. Biaya overhead lainnya dibebankan pada kegiatan hari rawat. Biaya penyusutan dibebankan pada aktivitas penggunaan aktiva tetap. Biaya kebersihan dibebankan pada aktivitas kebersihan ruangan, wc serta kamar mandi. Biaya dapur pada aktivitas pelayanan makan. Biaya yang timbul dari alokasi bagian pemeliharaan dibebankan berdasarkan aktivitas pemeliharaan alat-alat medis dan non medis. Biaya yang timbul dari bagian pencucian berdasarkan frekuensi pencucian. Biaya yang timbul dari alokasi bagian administrasi umum berdasarkan aktivitas pelayanan umum.

5. Memeriksa Cost Drivers Untuk Membebankan (assign) Biaya Pada Aktivitas Dan Aktivitas Pada Produk.

Ada bermacam-macam cost drivers yang dipergunakan untuk membebankan biaya pada masing-masing kelas.

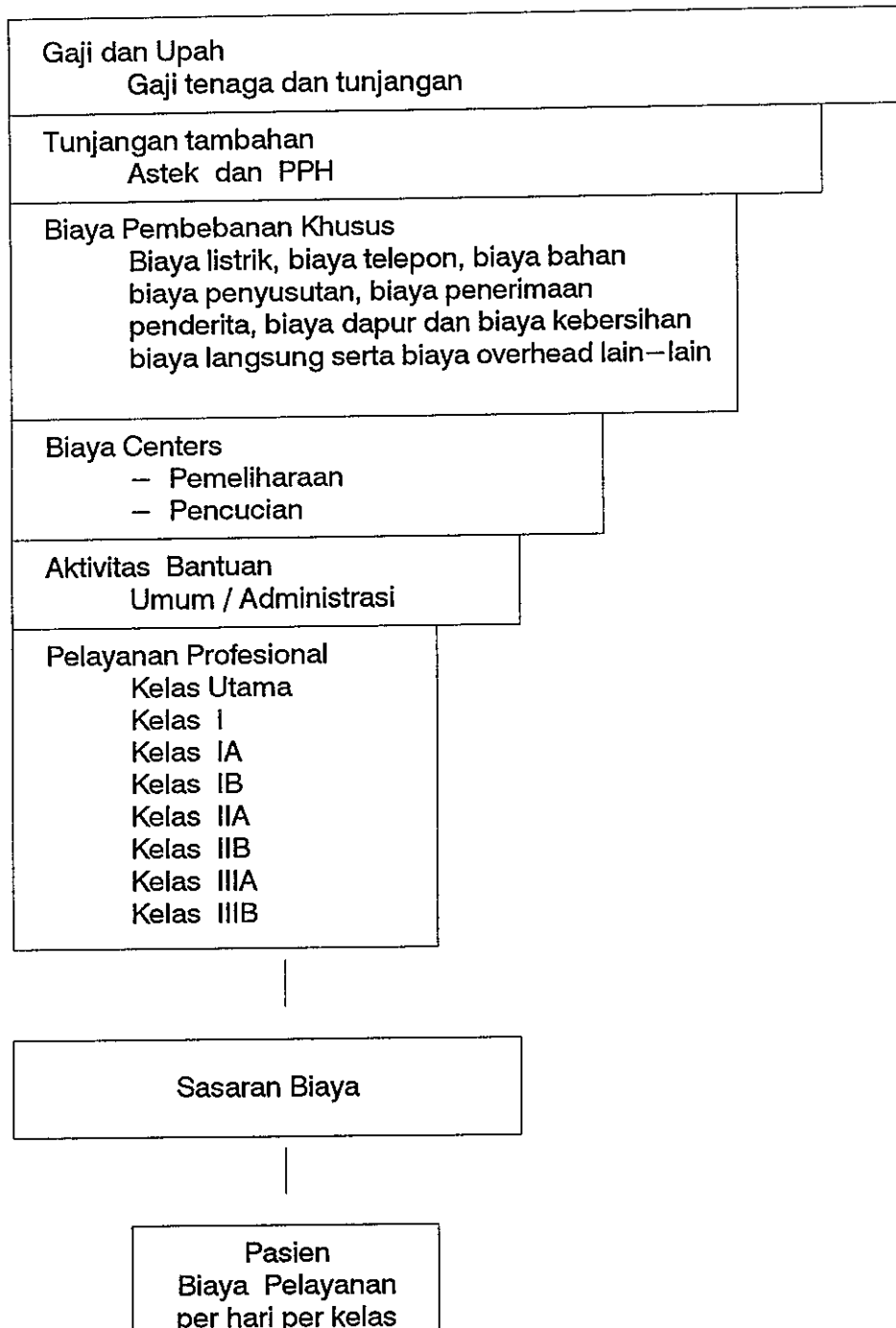
- Biaya RPP dibebankan berdasarkan pada frekuensi penerimaan pasien per kelas.
- Biaya bahan dibebankan pada frekuensi pengambilan bahan x jumlah rupiah per pengambilan bahan per kelas.
- Biaya langsung lain-lain dibebankan berdasarkan banyaknya hari rawat inap x bobot fasilitas biaya langsung lainnya per kelas.
- Biaya gaji dan tunjangan dibebankan berdasarkan besarnya banyaknya hari rawat inap.

- Biaya PPh serta Astek dibebankan berdasarkan banyaknya hari rawat inap.
- Biaya listrik dibebankan berdasarkan pada banyaknya watt per kelas.
- Biaya telepon berdasarkan pertimbangan banyaknya pulsa per kelas
- Biaya penyusutan dibebankan berdasarkan banyaknya (bobot aktiva tetap per kelas + bobot luas lantai) x banyaknya hari dalam bulan itu.
- Biaya yang timbul dari alokasi bagian pemeliharaan dibebankan berdasarkan banyaknya alat-alat elektronik maupun medis serta fasilitas yang terdapat pada masing-masing kelas lantai x banyaknya hari dalam bulan itu (yang dimaksud fasilitas disini adalah fasilitas aktiva)
- Biaya kebersihan dibebankan berdasarkan pada luas lantai pada masing-masing kelas.
- Biaya yang timbul dari alokasi bagian pencucian dibebankan berdasarkan pada frekuensi pencucian x hari rawat inap.
- Biaya dapur dibebankan berdasarkan pada bobot harga makanan yang disajikan x frekuensi penyajian x hari rawat inap.
- Biaya yang timbul dari alokasi bagian administrasi dan umum dibebankan banyaknya hari dalam bulan itu.
- Biaya overhead lainnya dibebankan berdasarkan hari rawat inap.

6. Menetapkan Pola Arus Biaya.

Biaya-biaya dan pusat-pusat biaya dari rumah sakit Telogorejo diatur dalam pola arus biaya yang ditunjukkan dalam gambar 4.1.

Gambar 4.1
Diagram Arus Biaya ke bawah
Rumah Sakit Telogorejo



Sumber : Data Primer yang diolah

7. Menentukan Bobot Yang Sesuai

Untuk kepentingan tersebut perlu diketahui data-data tambahan sebagai berikut :

- Jumlah hari rawat pasien per kelas pada masing-masing bulan yaitu Agustus, September, Oktober 1996 yang dapat dilihat dalam tabel 4.4. Kegiatan hari rawat inap (hari rawat) merupakan hari dimana ada kegiatan perawatan dan suster harus bersedia merawat pasien tanpa memperdulikan kelasnya serta harus bersedia untuk dipanggil setiap saat.

Tabel 4.4
Jumlah Hari Rawat Pasien Per Kelas
untuk bulan Agustus, September, Oktober 1996

Keterangan	Bulan Agustus	Bulan September	Bulan Oktober
Kelas Utama	415	522	376
Kelas I	555	612	512
Kelas IA	201	208	194
Kelas IB	471	522	438
Kelas IIA	654	713	529
Kelas IIB	1.066	1.253	1.053
Kelas IIIA	1.424	1.449	1.401
Kelas IIIB	1.331	1.379	1.272

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Ukuran luas lantai per kelas dapat dilihat dalam tabel 4.5

Tabel 4.5

Ukuran Luas Lantai Per Kelas

Kelas	Luas lantai
Kelas Utama	552 M2
Kelas I	273 M2
Kelas IA	168 M2
Kelas IB	336 M2
Kelas IIA	560 M2
Kelas IIB	684 M2
Kelas IIIA	520 M2
Kelas IIIB	<u>486 M2</u>
Jumlah	3.579 M2

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Dari data-data yang telah ditemukan di depan, hasil wawancara serta data *medical record* dapat ditentukan bobot - bobot *cost drivernya*.

Untuk melakukan pengidentifikasian bobot-bobot *cost driver* terlebih dahulu harus dilihat kategori aktivitas-aktivitasnya. Kategori aktivitas-aktivitas dapat dikelompokkan menjadi 4 yaitu aktivitas berlevel unit, aktivitas berlevel batch, aktivitas berlevel produk serta aktivitas berlevel fasilitas. Yang termasuk aktivitas berlevel unit yaitu pelayanan rawat inap di berbagai kelas, pengambilan bahan lain-lain (langsung lainnya), penggunaan peralatan serta fasilitas lainnya, penggunaan telepon, penggunaan listrik, penggunaan overhead lainnya, pelayanan makan. Sedang-

kan aktivitas berlevel batch meliputi penerimaan pasien, serta pengambilan bahan. Aktivitas berlevel produk meliputi aktivitas pelayanan kebersihan. Aktivitas berlevel fasilitas meliputi pelayanan administrasi, aktivitas pemeliharaan peralatan serta depresiasi (penyusutan).

Setelah aktivitas-aktivitas tersebut diklasifikasikan, dapat ditentukan bobot-bobot *cost driver*nya. Penentuan bobot *cost driver* untuk bulan Agustus 1996 dapat dilihat pada tabel 4.6 sampai dengan tabel 4.18. Sedangkan penentuan bobot-bobot bulan September 1996 dapat dilihat dalam tabel 4.19 sampai dengan tabel 4.31. Penentuan bobot *cost driver* untuk bulan Oktober 1996 dapat dilihat dalam tabel 4.32 sampai dengan tabel 4.44.

Penentuan Bobot—bobot cost drivernya adalah sebagai berikut :

- Biaya penerimaan penderita dibebankan berdasarkan frekuensi penerimaan penderita per kelas (dapat dilihat dalam tabel 4. 6)

Tabel 4.6
Bobot Untuk Biaya Penerimaan Penderita
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	200	6
I	205	6
IA	105	3
IB	345	10
IIA	325	10
IIB	737	23
IIIA	800	24
IIIB	600	18
Total	3.317	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan frekuensi penerimaan karena biaya penerimaan penderita per kelas berhubungan langsung dengan banyaknya penderita yang diterima per kelas.

- Biaya langsung lainnya dibebankan berdasarkan banyaknya hari rawat inap x bobot fasilitas biaya langsung lainnya per kelas (dapat dilihat dalam tabel 4.7)

Tabel 4.7
Bobot Untuk Biaya Langsung Lainnya
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	1.660	15
I	2.220	20
IA	804	7
IB	1.884	17
IIA	654	6
IIB	1.066	10
IIIA	1.424	13
IIIB	1.331	12
Total	11.043	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot berdasarkan banyaknya hari rawat inap x bobot fasilitas biaya langsung lainnya karena biaya langsung lainnya terdiri dari biaya langsung yang kecil-kecil dengan fasilitas untuk kelas utama, kelas I, kelas IA, dan kelas IB rata-rata 4 x lebih mahal dari fasilitas untuk kelas lainnya. Selain itu, biaya langsung lainnya berhubungan langsung dengan hari rawat.

- Biaya gaji, tunjangan, astek dan PPh dibebankan berdasarkan banyaknya kegiatan hari rawat di bulan Agustus 1996 (dapat dilihat pada tabel 4.8)

Tabel 4.8
Bobot Untuk Biaya Gaji, Tunjangan, AsteK, PPh
Pada Masing –masing Kelas
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	415	7
I	555	9
IA	201	3
IB	471	8
IIA	654	11
IIB	1.066	17
IIIA	1.424	23
IIIB	1.331	22
Total	6.117	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan hari rawat inap karena kegiatan rawat inap sangat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang subyektif seperti misalnya sifat seseorang. Selain itu rumah sakit juga menganut aturan setiap pasien berhak menempati ruangan dan mendapat pelayanan sebelum jam 12 (1 hari) waktu *check up*. Jadi hari rawat inap disini berarti hari dimana terdapat aktivitas perawatan.

- Biaya Bahan dibebankan berdasarkan frekuensi pengambilan x jumlah rupiah per pengambilan bahan per kelas (dapat dilihat pada tabel 4.9)

Tabel 4.9
Bobot Untuk Biaya Bahan
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	5	19
I	4	15
IA	4	15
IB	4	15
IIA	3	11
IIB	3	11
IIIA	2	7
IIIB	2	7
Total	27	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan frekuensi pengambilan x jumlah rupiah per pengambilan bahan per kelas kerana pengambilan bahan per kelas diambil berdasarkan jumlah tertentu misal : Perban diambil sebanyak 2 gulung. Pengambilan bahan dilakukan oleh masing-masing kelas dari gudang.

- Biaya listrik dibebankan berdasarkan pada banyaknya watt per kelas (dapat dilihat dalam tabel 4.10)

Tabel 4.10
Bobot Untuk Biaya Listrik
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	28.336	22
I	29.623	23
IA	12.879	10
IB	16.743	13
IIA	12.879	10
IIB	25.759	20
IIIA	1.288	1
IIIB	1.288	1
Total	128.795	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan banyaknya watt per kelas karena biaya listrik tergantung pada penggunaan listrik.

- Biaya telepon berdasarkan banyaknya pulsa (dapat dilihat dalam tabel 4.11)

Tabel 4.11
Bobot Untuk Biaya Telepon
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	8.715	10
I	11.655	13
IA	2.613	3
IB	6.123	7
IIA	8.502	10
IIB	13.858	16
IIIA	18.512	21
IIIB	17.303	20
Total	87.281	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot tersebut karena biaya telepon tergantung pada banyaknya pemakaian

- Biaya penyusutan dibebankan berdasarkan (banyaknya aktiva tetap + luas lantai) x banyaknya hari dalam 1 bulan (dapat lihat pada tabel 4.12)

Tabel 4.12
Bobot Untuk Biaya Penyusutan
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	54.780	20
I	58.830	21
IA	21.708	8
IB	30.144	11
IIA	22.236	8
IIB	34.112	12
IIIA	29.904	11
IIIB	25.289	9
Total	277.003	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas karena penyusutan tetap dilakukan/hari walaupun tidak ada pasien.

- Biaya kebersihan dibebankan berdasarkan luas lantai pada masing-masing kelas (dapat dilihat pada tabel 4.13)

Tabel 4.13
Bobot Untuk Biaya Kebersihan
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	552	15
I	273	8
IA	168	5
IB	336	9
IIA	560	16
IIB	684	19
IIIA	520	15
IIIB	486	13
Total	3.579	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas karena lantai termasuk wc dan kamar mandi yang terdapat pada masing-masing kelas harus selalu dibersihkan 2 x tanpa melihat ada atau tidaknya pasien. Luas lantai mempengaruhi aktivitas kebersihan baik tenaga maupun karbolnya.

- Biaya dapur dibebankan berdasarkan bobot harga makanan x frekuensi penyajian x hari rawat inap (dapat dilihat pada tabel 4.14)

Tabel 4.14
Bobot Untuk Biaya Dapur
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	4.150	11
I	5.550	14
IA	2.010	5
IB	4.710	12
IIA	3.270	9
IIB	5.330	14
IIIA	7.120	18
IIIB	6.655	17
Total	38.795	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot diatas karena biaya dapur berhubungan langsung dengan harga makanan, frekuensi penyajian dan hari rawat inap.

- Biaya pemeliharaan dibebankan berdasarkan bobot alat-alat serta fasilitas per kelas yang harus dipelihara x frekuensi pemeliharaan x jumlah hari dalam 1 bulan (dapat dilihat pada tabel 4.15)

Tabel 4.15
Bobot Untuk Biaya Pemeliharaan
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	9.960	13
I	7.215	10
IA	4.824	7
IB	5.652	8
IIA	9.156	12
IIB	12.792	18
IIIA	11.392	16
IIIB	11.979	16
Total	72.970	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena alat-alat serta fasilitas lainnya yang dipakai per hari perlu dipelihara secara rutin 1 x sehari. Apabila alat-alat serta fasilitas lainnya tidak dipelihara dan terus dipakai akan menyebabkan keusangan.

- Biaya pencucian dibebankan berdasarkan frekuensi pencucian x hari rawat (dapat dilihat pada tabel 4.16)

Tabel 4.16
Bobot Untuk Biaya Pencucian
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	830	11
I	1.110	15
IA	402	5
IB	942	12
IIA	654	8
IIB	1.066	14
IIIA	1.424	18
IIIB	1.331	17
Total	7.759	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas sudah jelas karena biaya pencucian berhubungan langsung dengan frekuensi pencucian dan hari rawat.

- Biaya overhead lainnya dibobot berdasarkan hari rawat inap (dapat dilihat pada tabel 4.17)

Tabel 4.17
Bobot Untuk Biaya Overhead Lainnya
Pada Masing-masing Kelas
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	415	7
I	555	9
IA	201	3
IB	471	8
IIA	654	11
IIB	1.066	17
IIIA	1.424	23
IIIB	1.331	22
Total	6.117	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena biaya overhead lainnya terdiri dari biaya-biaya kecil-kecil yang langsung berhubungan dengan ada atau tidaknya kegiatan hari rawat.

- Bobot untuk biaya administrasi umum ditentukan berdasarkan banyaknya hari dalam bulan itu dapat dilihat pada tabel 4.18.

Tabel 4.18
Bobot Untuk Biaya Administrasi Umum
Pada Masing-masing Kelas
Bulan Agustus 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	31	12,5
I	31	12,5
IA	31	12,5
IB	31	12,5
IIA	31	12,5
IIB	31	12,5
IIIA	31	12,5
IIIB	31	12,5
Total	248	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena biaya administrasi umum tidak tergantung ada atau tidaknya hari rawat. Kegiatan administrasi umum harus tetap dijalankan walaupun tidak ada pasien. Kegiatan administrasi umum dilakukan 1 x dalam sehari.

- Biaya penerimaan dibebankan berdasarkan frekuensi penerimaan per kelas (dapat dilihat dalam tabel 4.19)

Tabel 4.19
Bobot Untuk Biaya Penerimaan Penderita
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	214	6
I	316	9
IA	158	5
IB	225	6
IIA	325	9
IIB	683	20
IIIA	903	26
IIIB	673	19
Total	3.497	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan frekuensi penerimaan karena biaya penerimaan penderita per kelas berhubungan langsung dengan banyak penderita yang diterima per kelas

- Biaya langsung lainnya dibebankan berdasarkan banyaknya hari rawat inap x bobot fasilitas biaya langsung lainnya per kelas (dapat dilihat dalam tabel 4.20)

Tabel 4.20
Bobot Untuk Biaya Langsung Lainnya
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	2.088	17
I	2.448	20
IA	832	7
IB	2.088	17
IIA	713	6
IIB	1.253	10
IIIA	1.449	12
IIIB	1.379	11
Total	12.250	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot berdasarkan banyaknya hari rawat inap x bobot fasilitas biaya langsung lainnya karena biaya langsung lainnya terdiri dari dari biaya langsung yang kecil-kecil dengan fasilitas untuk kelas utama, kelas I, kelas IA, dan kelas IB rata-rata 4 x lebih mahal dari fasilitas untuk kelas lainnya. Selain itu, biaya langsung lainnya berhubungan langsung dengan hari rawat.

- Biaya gaji, tunjangan, astek dan PPh dibebankan berdasarkan banyaknya kegiatan hari rawat di bulan Agustus 1996 (dapat dilihat pada tabel 4.21)

Tabel 4.21
Bobot Untuk Biaya Gaji, Tunjangan, AsteK, PPh
Pada Masing-masing Kelas
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	522	8
I	612	9
IA	208	3
IB	522	8
IIA	713	11
IIB	1.253	19
IIIA	1.449	22
IIIB	1.379	20
Total	6.658	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan hari rawat inap karena kegiatan rawat inap sangat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang subyektif seperti misalnya sifat seseorang. Selain itu rumah sakit juga menganut aturan setiap pasien berhak menempati ruangan dan mendapat pelayanan sebelum jam 12 (1 hari) waktu *check up*. Jadi hari rawat inap disini berarti hari dimana terdapat aktivitas perawatan.

- Biaya bahan dibebankan berdasarkan frekuensi pengambilan x jumlah rupiah per pengambilan bahan per kelas (dapat dilihat pada tabel 4.22)

Tabel 4.22
Bobot Untuk Biaya Bahan
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	6	20
I	5	18
IA	4	14
IB	4	14
IIA	3	10
IIB	3	10
IIIA	2	7
IIIB	2	7
Total	29	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan frekuensi pengambilan x jumlah rupiah per pengambilan bahan per kelas karena pengambilan bahan per kelas diambil berdasarkan jumlah tertentu misal : Perban diambil sebanyak 2 gulung. Pengambilan bahan dilakukan oleh masing-masing kelas dari gudang.

- Biaya listrik dibebankan berdasarkan pada banyaknya watt (dapat dilihat dalam tabel 4.23)

Tabel 4.23
Bobot Untuk Biaya Listrik
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	130.500	24
I	122.400	22
IA	52.000	9
IB	67.860	12
IIA	49.910	9
IIB	112.770	21
IIIA	7.245	2
IIIB	5.516	1
Total	548.201	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan banyaknya watt per kelas karena biaya listrik tergantung pada penggunaan listrik.

- Biaya telepon tergantung banyaknya pulsa (dapat lihat pada tabel 4.24)

Tabel 4.24
Bobot Untuk Biaya Telepon
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	10.962	11
I	12.852	13
IA	2.704	3
IB	6.786	7
IIA	9.269	10
IIB	16.289	17
IIIA	18.837	20
IIIB	17.927	19
Total	95.626	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot tersebut karena biaya telepon tergantung banyaknya penggunaan telepon.

- Biaya penyusutan dibebankan berdasarkan (banyaknya aktiva tetap + luas lantai) x banyaknya hari dalam bulan yang bersangkutan (dapat dilihat pada tabel 4.25)

Tabel 4. 25
Bobot Untuk Biaya Penyusutan
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	54.780	20
I	58.830	21
IA	21.708	8
IB	30.144	11
IIA	22.236	8
IIB	34.112	12
IIIA	29.904	11
IIIB	25.289	9
Total	277.003	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas karena aktiva tetap harus tetap disusutkan per hari walaupun tidak ada kegiatan hari rawat

- Biaya kebersihan dibebankan berdasarkan luas lantai pada masing-masing kelas (dapat dilihat pada tabel 4.26)

Tabel 4.26
Bobot Untuk Biaya Kebersihan
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	552	15
I	273	8
IA	168	5
IB	336	9
IIA	560	16
IIB	684	19
IIIA	520	15
IIIB	486	13
Total	3.579	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas karena lantai termasuk wc dan kamar mandi yang terdapat pada masing-masing kelas harus selalu dibersihkan 2 x tanpa melihat ada atau tidaknya pasien. Luas lantai mempengaruhi aktivitas kebersihan baik tenaga maupun karbolnya.

- Biaya dapur dibebankan berdasarkan bobot harga makanan x frekuensi penyajian x hari rawat inap (dapat dilihat pada tabel 4.27).

Tabel 4.27
Bobot Untuk Biaya Dapur
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	5.220	12
I	6.120	15
IA	2.080	5
IB	5.220	12
IIA	3.565	8
IIB	6.265	15
IIIA	7.245	17
IIIB	6.895	16
Total	42.610	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas karena biaya dapur berhubungan langsung dengan harga makanan, frekuensi penyajian dan hari rawat inap.

- Biaya pemeliharaan dibebankan berdasarkan bobot alat-alat serta fasilitas per kelas yang harus dipelihara x frekuensi pemeliharaan x jumlah hari dalam 1 bulan (dapat dilihat pada tabel 4.28)

Tabel 4.28
Bobot Untuk Biaya Pemeliharaan
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	9.960	13
I	7.215	10
IA	4.824	7
IB	5.652	8
IIA	9.156	12
IIB	12.792	18
IIIA	11.392	16
IIIB	11.979	16
Total	72.970	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena alat-alat serta fasilitas lainnya yang dipakai per hari perlu dipelihara secara rutin 1 x sehari.

- Biaya pencucian dibabankan berdasarkan frekuensi pencucian x hari rawat (dapat dilihat pada tabel 4.29)

Tabel 4.29
Bobot Untuk Biaya Pencucian
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	1.044	12
I	1.224	14
IA	416	5
IB	1.044	12
IIA	713	9
IIB	1.253	15
IIIA	1.449	17
IIIB	1.379	16
Total	8.522	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas sudah jelas karena biaya pencucian berhubungan langsung dengan frekuensi pencucian dan kegiatan hari rawat inap.

- Biaya overhead lainnya dibobot berdasarkan hari rawat inap (dapat dilihat pada tabel 4.30)

Tabel 4.30
Bobot Untuk Biaya Overhead Lainnya
Pada Masing-masing Kelas
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	522	8
I	612	9
IA	208	3
IB	522	8
IIA	713	11
IIB	1.253	19
IIIA	1.449	22
IIIB	1.379	20
Total	6.658	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena biaya overhead lainnya terdiri dari biaya kecil-kecil yang langsung berhubungan dengan ada atau tidaknya kegiatan hari rawat.

- Bobot untuk administrasi umum ditentukan berdasarkan banyaknya hari dalam bulan itu (dapat dilihat pada tabel 4.31)

Tabel 4.31
Bobot Untuk Biaya Administrasi Umum
Pada Masing-masing Kelas
Bulan September 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	30	12,5
I	30	12,5
IA	30	12,5
IB	30	12,5
IIA	30	12,5
IIB	30	12,5
IIIA	30	12,5
IIIB	30	12,5
Total	240	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena biaya administrasi umum tidak tergantung ada atau tidaknya hari rawat. Kegiatan administrasi umum tetap harus dilakukan walaupun tidak ada kegiatan hari rawat sebanyak 1 x sehari.

- Biaya penerimaan penderita dibebankan berdasarkan frekuensi penerimaan penderita per kelas (dapat dilihat pada tabel 4.32)

Tabel 4.32
Bobot Untuk Biaya Penerimaan Penderita
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	213	6
I	318	9
IA	160	5
IB	235	7
IIA	317	9
IIB	695	21
IIIA	897	26
IIIB	596	17
Total	3.431	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan frekuensi penerimaan karena biaya penerimaan penderita per kelas berhubungan langsung dengan banyaknya penderita yang diterima per kelas.

- Biaya langsung lainnya dibebankan berdasarkan banyaknya hari rawat inap x bobot fasilitas biaya langsung lainnya per kelas (dapat dilihat pada tabel 4.33)

Tabel 4.33
Bobot Untuk Biaya Langsung Lainnya
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	1.504	15
I	2.048	19
IA	776	8
IB	1.752	17
IIA	529	5
IIB	1.053	10
IIIA	1.401	14
IIIB	1.272	12
Total	10.335	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot berdasarkan banyaknya hari rawat inap x bobot fasilitas biaya langsung lainnya karena biaya langsung lainnya terdiri dari biaya langsung yang kecil-kecil dengan fasilitas untuk kelas utama, kelas I, kelas IA, dan kelas IB rata-rata 4 x lebih mahal dari fasilitas untuk kelas lainnya. Selain itu, biaya langsung lainnya berhubungan langsung dengan hari rawat.

- Biaya gaji, tunjangan, astek dan PPh dibebankan berdasarkan banyaknya kegiatan hari rawat di bulan Agustus 1996 (dapat dilihat pada tabel 4.34)

Tabel 4.34
Bobot Untuk Biaya Gaji, Tunjangan, AsteK, PPh
Pada Masing-masing Kelas
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	376	7
I	512	9
IA	194	3
IB	438	8
IIA	529	9
IIB	1.053	18
IIIA	1.401	24
IIIB	1.272	22
Total	5.775	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan hari rawat inap karena kegiatan rawat inap sangat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang subyektif seperti misalnya sifat seseorang. Selain itu rumah sakit juga menganut aturan setiap pasien berhak menempati ruangan dan mendapat pelayanan sebelum jam 12 (1 hari) waktu *check up*. Jadi hari rawat inap disini berarti hari dimana terdapat aktivitas perawatan.

- Biaya bahan dibebankan berdasarkan frekuensi pengambilan x jumlah rupiah per pengambilan bahan per kelas (dapat dilihat pada tabel 4.35)

Tabel 4.35
Bobot Untuk Biaya Bahan
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	5	18
I	4	14
IA	4	14
IB	4	14
IIA	3	10
IIB	3	10
IIIA	3	10
IIIB	3	10
Total	29	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan frekuensi pengambilan x jumlah rupiah per pengambilan bahan per kelas karena pengambilan bahan per kelas diambil berdasarkan jumlah tertentu misal : Perban diambil sebanyak 2 gulung. Pengambilan bahan dilakukan oleh masing-masing kelas dari gudang.

- Biaya listrik dibebankan berdasarkan pada banyaknya watt (dapat dilihat pada tabel 4.36)

Tabel 4.36
Bobot Untuk Biaya Listrik
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	34.503	21
I	37.789	23
IA	18.073	11
IB	21.359	13
IIA	13.144	8
IIB	34.503	21
IIIA	3.286	2
IIIB	1.644	1
Total	164.301	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan banyaknya watt per kelas karena biaya listrik tergantung pada penggunaan listrik.

- Biaya telepon berdasarkan banyaknya pulsa (dapat dilihat pada tabel 4.37)

Tabel 4.37
Bobot Untuk Biaya Telepon
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	7.896	10
I	10.752	13
IA	2.522	3
IB	5.694	7
IIA	6.877	8
IIB	13.689	17
IIIA	18.213	22
IIIB	16.536	20
Total	82.179	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot tersebut karena biaya telepon tergantung pada banyaknya penggunaan telepon.

- Biaya penyusutan dibebankan berdasarkan (banyaknya aktiva tetap + luas lantai) x banyaknya hari dalam 1 bulan (dapat dilihat pada tabel 4.38)

Tabel 4. 38
Bobot Untuk Biaya Penyusutan
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	54.780	20
I	58.830	21
IA	21.708	8
IB	30.144	11
IIA	22.236	8
IIB	34.112	12
IIIA	29.904	11
IIIB	25.289	9
Total	277.003	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas karena aktiva tetap yang terdapat pada masing-masing kelas beserta aktiva tetap merupakan fasilitas yang harus disusutkan per hari walaupun tidak ada kegiatan hari rawat.

- Biaya kebersihan dibebankan berdasarkan luas lantai pada masing-masing kelas (dapat dilihat pada tabel 4.39).

Tabel 4.39
Bobot Untuk Biaya Kebersihan
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	552	15
I	273	8
IA	168	5
IB	336	9
IIA	560	16
IIB	684	19
IIIA	520	15
IIIB	486	13
Total	3.579	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas karena lantai termasuk wc dan kamar mandi yang terdapat pada masing-masing kelas harus selalu dibersihkan 2 x tanpa melihat ada atau tidaknya pasien. Luas lantai mempengaruhi aktivitas kebersihan baik tenaga maupun karbolnya.

- Biaya dapur dibebankan berdasarkan bobot harga makanan x frekuensi penyajian x hari rawat inap (dapat dilihat pada tabel 4.40).

Tabel 4.40
Bobot Untuk Biaya Dapur
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	3.760	10
I	5.120	14
IA	1.940	5
IB	4.380	12
IIA	2.645	8
IIB	5.265	15
IIIA	7.005	19
IIIB	6.360	17
Total	36.475	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot diatas karena biaya dapur berhubungan langsung dengan harga makanan, frekuensi penyajian dan hari rawat inap.

- Biaya pemeliharaan dibebankan berdasarkan bobot alat-alat dan fasilitas per kelas yang harus dipelihara x frekuensi pemeliharaan x banyaknya hari dalam 1 bulan (dapat dilihat pada tabel 4.41).

Tabel 4.41
Bobot Untuk Biaya Pemeliharaan
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	9.960	13
I	7.215	10
IA	4.824	7
IB	5.652	8
IIA	9.156	12
IIB	12.972	18
IIIA	11.392	16
IIIB	11.979	16
Total	73.150	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena alat-alat serta fasilitas yang dipakai per hari rawat perlu dipelihara 1 x sehari secara rutin. Apabila alat – alat serta fasilitas tidak dipelihara dan terus dipakai akan menyebabkan keusangan.

- Biaya pencucian dibebankan berdasarkan frekuensi pencucian x hari rawat (dapat dilihat pada tabel 4.42).

Tabel 4.42
Bobot Untuk Biaya Pencucian
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	752	11
I	1.024	14
IA	388	5
IB	876	12
IIA	529	7
IIB	1.053	14
IIIA	1.401	19
IIIB	1.272	18
Total	7.295	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot di atas sudah jelas karena biaya pencucian berhubungan langsung dengan frekuensi pencucian dan kegiatan pencucian dan hari rawat inap.

- Biaya overhead lainnya dibobot berdasarkan hari rawat inap (dapat dilihat pada tabel 4.43).

Tabel 4.43
Bobot Untuk Biaya Overhead Lainnya
Pada Masing-masing Kelas
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	376	7
I	512	9
IA	194	3
IB	438	8
IIA	529	9
IIB	1.053	18
IIIA	1.401	24
IIIB	1.272	22
Total	5.775	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena biaya overhead lainnya terdiri dari biaya-biaya kecil-kecil yang langsung berhubungan dengan ada atau tidaknya kegiatan hari rawat.

- Bobot untuk biaya administrasi umum ditentukan berdasarkan banyaknya hari dalam 1 bulan (dapat dilihat pada tabel 4.44).

Tabel 4.44
Bobot Untuk Biaya Administrasi Umum
Pada Masing-masing Kelas
Bulan Oktober 1996

Kelas	Bobot	%
Utama	376	7
I	512	9
IA	194	3
IB	438	8
IIA	529	9
IIB	1.053	18
IIIA	1.401	24
IIIB	1.272	22
Total	5.775	100

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Alasan pemilihan bobot ini karena biaya administrasi umum tidak tergantung ada atau tidaknya hari rawat dan harus dilakukan 1 x sehari.

8. Menetapkan Model Akumulasi Biaya

Berdasarkan bobot-bobot yang telah ditentukan pada langkah 7 di atas selama 3 bulan dapat dibuat model akumulasi biaya (dapat dilihat dalam tabel 4.45, 4.46 dan 4.47).

Tabel 4. 45
Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap
Rumah Sakit Telogorejo
Bulan Agustus 1996

Biaya	Kelas							
	Utama	I	IA	IB	IIA	IIB	IIIA	IIIB
Penerimaan Penderita	6.022.665,98	361.359,96	180.679,98	602.266,60	602.266,60	1.385.213,18	1.445.439,84	1.084.079,88
Bahan	16.973.147,12	2.545.972,07	2.545.972,07	2.545.972,07	1.867.046,18	1.867.046,18	1.188.120,30	1.188.120,30
Gaji	88.661.365,00	7.979.522,85	2.659.840,95	7.092.909,20	9.752.750,15	15.072.432,05	20.392.113,95	19.505.500,30
Tunjangan	7.467.151,25	672.043,61	224.014,54	597.372,10	821.386,64	1.269.415,71	1.717.444,79	1.642.773,28
Astek dan PPh	3.153.713,31	283.834,20	94.611,40	252.297,06	346.908,46	536.131,26	725.354,06	693.816,93
Penyusutan	12.370.371,97	2.597.778,11	989.629,76	1.360.740,92	989.629,76	1.484.444,64	1.360.740,92	1.113.333,48
Langsung lain-lain	14.267.404,36	2.853.480,87	998.718,31	2.425.458,74	856.044,26	1.426.740,44	1.854.762,57	1.712.088,52
Dapur	67.841.570,00	9.497.819,80	3.392.078,50	8.140.988,40	6.105.741,30	9.497.819,80	12.211.482,60	11.533.066,90
Kebersihan	14.111.652,23	1.128.932,18	705.582,61	1.270.048,70	2.257.864,36	2.681.213,92	2.116.747,83	1.834.514,79
Listrik	30.787.000,00	7.081.010,00	3.078.700,00	4.002.310,00	3.078.700,00	6.157.400,00	307.870,00	307.870,00
Telepon	10.521.000,00	1.367.730,00	315.630,00	736.470,00	1.052.100,00	1.683.360,00	2.209.410,00	2.104.200,00
Overhead lainnya	21.306.398,30	1.917.575,85	639.191,95	1.704.511,86	2.343.703,81	3.622.087,71	4.900.471,61	4.687.407,63
Pencucian	10.847.374,62	1.627.106,19	542.368,73	1.301.684,95	867.789,97	1.518.632,45	1.952.527,43	1.844.053,69
Pemeliharaan	4.842.639,06	484.263,91	338.984,73	387.411,12	581.116,69	871.675,03	774.822,25	774.822,25
Administrasi dan Umum	57.559.487,04	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88
	366.732.940,24	47.593.365,48	23.900.939,40	39.615.377,61	38.717.984,06	56.268.548,25	60.352.244,02	57.220.583,81

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Keterangan :

Biaya pencucian, pemeliharaan serta administrasi dan umum merupakan biaya alokasi dari bagian lain.
Biaya listrik, telepon dan overhead lainnya merupakan biaya overhead ruangan.

Tabel 4. 46
Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap
Rumah Sakit Telogorejo
Bulan September 1996

Biaya		Kelas							
		Utama	I	IA	IB	IIA	IIB	IIIA	IIIB
Penerimaan Penderita	5.425.748,78	325.544,93	488.317,39	271.287,44	325.544,93	488.317,39	1.085.149,76	1.410.694,68	1.030.892,27
Bahan	17.431.352,58	3.486.270,52	3.137.643,46	2.440.389,36	2.440.389,36	1.743.135,26	1.743.135,26	1.220.194,68	1.220.194,68
Gaji	91.670.245,00	7.333.619,60	8.250.322,05	2.750.107,35	7.333.619,60	10.083.726,95	17.417.346,55	20.167.453,90	18.334.049,00
Tunjangan	8.021.364,94	641.709,20	721.922,84	240.640,95	641.709,20	882.350,14	1.524.059,34	1.764.700,29	1.604.272,99
Astek dan PPh	3.483.500,72	278.680,06	313.515,06	104.505,02	278.680,06	383.185,08	661.865,14	766.370,16	696.700,14
Penyusutan	12.318.078,33	2.463.615,67	2.586.796,45	985.446,27	1.354.988,62	985.446,27	1.478.169,40	1.354.988,62	1.108.627,05
Langsung lain-lain	22.245.475,83	3.781.730,89	4.449.095,17	1.557.183,31	3.781.730,89	1.334.728,55	2.224.547,58	2.669.457,10	2.447.002,34
Dapur	69.353.360,00	8.322.403,20	10.403.004,00	3.467.668,00	8.322.403,20	5.548.268,80	10.403.004,00	11.790.071,20	11.096.537,60
Kebersihan	15.079.408,02	2.261.911,20	1.206.352,64	753.970,40	1.357.146,72	2.412.705,28	2.865.087,52	2.261.911,20	1.960.323,04
Listrik	32.235.300,00	7.736.472,00	7.091.766,00	2.901.177,00	3.868.236,00	2.901.177,00	6.769.413,00	644.706,00	322.353,00
Telepon	11.132.300,00	1.224.553,00	1.447.199,00	333.969,00	779.261,00	1.113.230,00	1.892.491,00	2.226.460,00	2.115.137,00
Overhead lainnya	19.377.873,50	1.550.229,88	1.744.008,62	581.336,21	1.550.229,88	2.131.566,09	3.681.795,97	4.263.132,17	3.875.574,70
Pencucian	12.044.358,88	1.445.323,07	1.686.210,24	602.217,94	1.445.323,07	1.083.992,30	1.806.653,83	2.047.541,01	1.927.097,42
Pemeliharaan	43.372.816,89	5.638.466,20	4.337.281,69	3.036.097,18	3.469.825,35	5.204.738,03	7.807.107,04	6.939.650,70	6.939.650,70
Administrasi dan Umum	61.742.501,25	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66
	424.933.684,72	54.208.342,05	55.581.247,27	27.743.808,08	44.666.900,52	44.014.379,79	69.077.638,04	67.245.144,37	62.396.224,59

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Keterangan :

Biaya pencucian, pemeliharaan serta administrasi dan umum merupakan biaya alokasi dari bagian lain.
Biaya listrik, telepon dan overhead lainnya merupakan biaya overhead ruangan.

Tabel 4. 47
Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap
Rumah Sakit Telogorejo
Bulan Oktober 1996

Biaya		Kelas							
		Utama	I	IA	IB	IIA	IIB	IIIA	IIIB
Penerimaan Penderita	5.564.591,25	333.875,48	500.813,21	278.229,56	389.521,39	500.813,21	1.168.564,16	1.446.793,73	945.980,51
Bahan	13.333.538,03	2.400.036,85	1.866.695,32	1.866.695,32	1.866.695,32	1.333.353,80	1.333.353,80	1.333.353,80	1.333.353,80
Gaji	91.006.990,00	6.370.489,30	8.190.629,10	2.730.209,70	7.280.559,20	8.190.629,10	16.381.258,20	21.841.677,60	20.021.537,80
Tunjangan	5.310.417,81	371.729,25	477.937,60	159.312,53	424.833,42	477.937,60	955.875,21	1.274.500,27	1.168.291,92
Astak dan PPh	3.588.562,04	251.199,34	322.970,58	107.656,86	287.084,96	322.970,58	645.941,17	861.254,89	789.483,65
Penyusutan	12.323.404,69	2.464.680,94	2.587.914,98	985.872,38	1.355.574,52	985.872,38	1.478.808,56	1.355.574,52	1.109.106,42
Langsung lain-lain	16.573.522,01	2.486.028,30	3.148.969,18	1.325.881,76	2.817.498,74	828.676,10	1.657.352,20	2.320.293,08	1.988.822,64
Dapur	65.297.599,99	6.529.760,00	9.141.664,00	3.264.880,00	7.835.712,00	5.223.808,00	9.794.640,00	12.406.544,00	11.100.592,00
Kebersihan	15.703.171,85	2.355.475,78	1.256.253,75	785.158,59	1.413.285,47	2.512.507,50	2.983.602,65	2.355.475,78	2.041.412,34
Listrik	39.950.000,00	8.389.500,00	9.188.500,00	4.394.500,00	5.193.500,00	3.196.000,00	8.389.500,00	799.000,00	399.500,00
Telepon	9.980.000,00	998.000,00	1.297.400,00	299.400,00	698.600,00	798.400,00	1.696.600,00	2.195.600,00	1.996.000,00
Overhead lainnya	12.970.315,25	907.922,07	1.167.328,37	389.109,46	1.037.625,22	1.167.328,37	2.334.656,75	3.112.875,66	2.853.469,36
Pencucian	11.328.888,02	1.246.177,68	1.586.044,32	566.444,40	1.359.466,56	793.022,16	1.586.044,32	2.152.488,72	2.039.199,84
Pemeliharaan	40.791.617,21	5.302.910,24	4.079.161,72	2.855.413,20	3.263.329,38	4.894.994,07	7.342.491,10	6.526.658,75	6.526.658,75
Administrasi dan Umum	58.432.845,09	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64
	402.155.463,24	47.711.890,85	52.116.387,79	27.312.869,41	42.527.391,82	38.530.418,51	65.052.793,75	67.286.196,44	61.617.514,67

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Keterangan :

Biaya pencucian, pemeliharaan serta administrasi dan umum merupakan biaya alokasi dari bagian lain.
Biaya listrik, telepon dan overhead lainnya merupakan biaya overhead ruangan.

Tabel 4. 48
 Harga Pokok Per Hari Rawat Inap
 Berdasarkan Activity Based Costing

Keterangan	Kelas					
	Utama	I	IA	IB	IIA	IIIB
Harga Pokok	139.096.630,51	149.803.500,54	76.070.116,90	124.922.169,95	121.775.282,35	189.311.480,04
Hari Rawat Inap	1.313,00	1.679,00	603,00	1.431,00	1.896,00	3.372,00
Harga Pokok / Hari Rawat Inap	105.938,03	89.221,86	126.152,76	87.297,11	64.227,47	56.142,19
						47.575,80

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Tabel 4. 49
 Perbandingan Harga Pokok Per Hari Rawat Inap
 Berdasarkan Activity Based Costing Dengan Traditional Costing
 Rumah Sakit Telogorejo
 Bagian Rawat Inap

Keterangan	Kelas					
	Utama	I	IA	IB	IIA	IIIB
Harga Pokok Berdasarkan A B C	105.938,03	89.221,86	126.152,76	87.297,11	64.227,47	56.142,19
Harga Pokok Berdasarkan Tradisional	64.032,03	64.190,49	62.087,89	65.446,80	63.720,68	64.069,02
Selisih	41.906,00	25.031,37	64.064,87	21.850,31	506,79	(7.926,83)
						(16.692,79)
						47.575,80
						65.088,55
						(17.512,75)

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Dari perbandingan dalam tabel 4.49 dapat dilihat bahwa harga pokok berdasarkan traditional costing untuk kelas IIB, IIIA, IIIB malah justru jauh lebih tinggi dibandingkan dengan ABC. Hal ini tidaklah benar karena harga pokok di kelas IIB, IIIA dan IIIB seharusnya malah jauh lebih rendah karena kelas-kelas tersebut menggunakan biaya overhead yang lebih sedikit dibandingkan kelas-kelas lainnya. Tingginya harga pokok pada kelas tersebut akibat pembebanan harga pokok yang hanya berdasarkan pada jam tenaga kerja (hari rawat).

Ketidak akuratan penggunaan hari rawat sebagai *cost driver* tunggal, dapat dilihat pada berbagai biaya. Sebagai contoh adalah biaya listrik. Biaya listrik yang digunakan di kelas utama (apabila ada hari rawat) pasti lebih besar dari biaya listrik yang digunakan di kelas III. Selain itu biaya listrik yang timbul akibat aktivitas penerangan di gang-gang tetap harus dilakukan walaupun banyak atau sedikit orang yang di rawat.

Selain ketidak akuratan harga pokok yang telah diuraikan diatas, harga pokok berdasarkan traditional costing yang cukup tinggi pada kelas IIB, IIIA dan IIIB mengakibatkan rugi yang cukup besar pada kelas-kelas tersebut. Kerugian yang cukup besar pada kelas-kelas tersebut tidak memacu pihak manajemen untuk memikirkan berbagai biaya yang dapat diefisienkan karena menganggap bahwa kelas tersebut adalah kelas sosial (pelayanan masyarakat).

Harga pokok berdasarkan ABC dibandingkan traditional costing jauh lebih tinggi pada kelas utama, I, IA dan IB. Hal ini dapat dimengerti karena kelas utama banyak menggunakan teknologi lanjut yang memerlukan biaya overhead yang cukup tinggi. Tingginya harga pokok pada kelas utama, I, IA dan IB mendorong pihak manajemen untuk melakukan berbagai tindakan efisiensi pada biaya khususnya pada biaya overhead. Pengefisienan biaya overhead akan mengakibatkan

turunnya harga pokok tidak hanya pada kelas utama, IA dan IB melainkan pada seluruh kelas yang ada pada rumah sakit Telogorejo.

Dengan menggunakan ABC, seluruh biaya (tidak hanya biaya overhead) ditelusuri berdasarkan semua aktivitas yang ada. Dengan melihat seluruh aktivitas dapat ditentukan aktivitas yang mana yang dapat dihilangkan dan diganti dengan aktivitas lain yang lebih efisien.

BAB V

FORMULASI STRATEGI

Activity Based Costing menganggap bahwa setiap aktivitas yang menimbulkan biaya dapat diefisiensikan, bilamana perlu dapat ditiadakan asal tidak merubah mengurangi *value* (Hansen and Mowen, 1995 : 308)

Biaya overhead yang dibebankan pada bagian rawat inap pada dasarnya timbul dari 2 macam aktivitas yaitu aktivitas yang dilakukan oleh bagian rawat inap maupun aktivitas yang dilakukan oleh bagian lain. Pada bagian rawat inap ada 3 macam biaya overhead yang harus dihemat yaitu biaya yang timbul dari aktivitas di ruangan rawat inap, dapur dan kebersihan.

1. Biaya yang timbul akibat aktivitas yang dilakukan oleh dapur.

Dari perhitungan harga pokok berdasarkan Activity Based Costing pada bab IV dapat dilihat bahwa total biaya dapur cukup besar yaitu Rp. 67.841.570 untuk bulan Agustus 1996 (tabel 4.45), Rp. 69.353.360 untuk bulan September 1996 (tabel 4.46) dan untuk bulan Oktober 1996 sebesar Rp. 65.297.600 (tabel 4.47). Biaya yang cukup besar ini dapat diefisienkan dengan menyerahkan pelayanan makanan (dapur) ke pihak luar (catering)

Untuk melihat berapa efisiensi biaya yang dapat dicapai dengan menyerahkan aktivitas bagian dapur ke pihak luar perlu diketahui terlebih dahulu contoh harga catering yang termurah dan terbersih di kota Semarang yaitu catering Ice Juice (dapat dilihat dalam tabel 5.1)

Tabel 5.1
Catering Ice Juice

Harga		Macam
Rp	1.250	Nasi + 2 macam lauk + buah
Rp	1.500	Nasi + 3 macam lauk + buah
Rp	1.700	Nasi + 4 macam lauk + buah
Rp	1.900	Nasi + 5 macam lauk + buah

Sumber : Data Primer, 1996

Dari data tersebut dapat dicoba dianalisa berapa efisiensi biaya untuk bulan Agustus, September dan Oktober 1996 dengan menyerahkan makanan ke pihak catering.

- Bulan Agustus 1996

Biaya dapur Rp. 67.841.570,-- (tabel 4.45) dengan jumlah porsi yang dilayani (tabel 5.2) serta jumlah biaya dapur (biaya makan) yang dikeluarkan apabila diborongkan melalui *catering* (tabel 5.3)

Tabel 5.2
Jumlah Porsi Yang Dilayani
Rumah Sakit Telogorejo
Agustu 1996

Kelas	Jumlah Porsi
Utama	1.245
I	3.681
II	5.160
III	8.265
Total	18.351

Sumber : Data Primer, 1996

Tabel 5. 3
Biaya Makan Melalui Diborongkan Catering

Kelas	Jumlah Porsi	Harga / Porsi	Jumlah Rp
Utama	1.245	Rp 1.900	2.365.500
I	3.681	Rp 1.700	6.257.700
II	5.160	Rp 1.500	7.740.000
III	8.265	Rp 1.250	10.331.250
Total	18351		26.694.450

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Efisiensi biaya dapat dilakukan pada bulan Agustus 1996 sebesar

$$\text{Rp } 67.841.570 - \text{Rp } 26.694.450 = \underline{\underline{\text{Rp } 41.147.120}}$$

– Bulan September 1996

Biaya dapur sebesar Rp 69.353. 360 (tabel 4.46) dengan jumlah porsi yang dilayani dapat dilihat dalam tabel 5.4 serta jumlah biaya dapur yang dikeluarkan apabila diborongkan melalui *catering* dapat dilihat dalam tabel 5.5

Tabel 5. 4
Jumlah Porsi Yang Dilayani
Rumah Sakit Telogorejo
September 1996

Kelas	Jumlah Porsi
Utama	1.556
I	4.026
II	5.898
III	8.484
Total	19.964

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Tabel 5. 5
Biaya Makan Diborongkan Melalui Catering

Kelas	Jumlah Porsi	Harga / Porsi	Jumlah Rp
Utama	1.556	Rp 1.900	2.956.400
I	4.026	Rp 1.700	6.844.200
II	5.898	Rp 1.500	8.847.000
III	8.484	Rp 1.250	10.605.000
Total	19.964		29.252.600

Sumber : Data Primer yang diolah

Efisiensi biaya yang dapat dilakukan pada bulan September 1996 yaitu sebesar Rp 69.353.360–Rp 29.252.600 = Rp 40.100.760

– Bulan Oktober 1996

Biaya dapur Rp 65.297.600 (tabel 4.47) dengan jumlah porsi yang dilayani tabel 5.6 serta biaya dapur yang dikeluarkan apabila diborongkan melalui catering tabel 5.7

Tabel 5. 6
Jumlah Porsi Yang Dilayani
Rumah Sakit Telogorejo
Oktober 1996

Kelas	Jumlah Porsi
Utama	1.128
I	3.432
II	4.746
III	8.019
Total	17.325

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Tabel 5. 7
Jumlah Biaya Makan
Apabila Diborongkan Melalui Catering

Kelas	Jumlah Porsi	Harga / Porsi	Jumlah Rp
Utama	1.128	Rp 1.900	2.143.200
I	3.432	Rp 1.700	5.834.400
II	4.746	Rp 1.500	7.119.000
III	8.019	Rp 1.250	10.023.750
Total	17.325		25.120.350

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Efisiensi biaya dapur yang dapat dilakukan pada bulan Oktober 1996 sebesar Rp 65.297.600—Rp 25.120.350 = Rp 40.177.250

Standar menu rumah sakit berbeda dengan standar biasa, baik dalam hal gizi, diet maupun kebersihannya. Untuk kepentingan itulah, diperlukan 2 orang supervisor ditempat *catering* untuk mengatur kepentingan gizi, diet maupun kebersihannya. Gaji 1 orang supervisor gizi Rp. 1.000.000.

Tabel 5.8 menyajikan efisiensi biaya yang dapat dilakukan dengan memborongkan makanan melalui catering selama 3 bulan setelah dikurangi gaji supervisor gizi.

Tabel 5. 8
Efisiensi Biaya Dapur (Makan)
Rumah Sakit Telogorejo
Bulan Agustus, September Oktober 1996

Bulan	Biaya Dapur Pembulatan	Biaya Catering + Gaji Supervisor Gizi	Efisiensi
Agustus 96	67.841.570	27.694.450	40.147.120
September 96	69.353.360	30.252.600	39.100.760
Oktober 96	65.297.600	26.120.350	39.177.250
Total	202.492.530	84.067.400	118.425.130

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

2. Biaya yang timbul akibat aktivitas - aktivitas yang dilakukan oleh kebersihan

Dari perhitungan harga pokok berdasarkan Activity Based Costing pada bab IV dapat dilihat bahwa total biaya kebersihan cukup besar yaitu Rp. 14.111.600,-- (tabel 4.45) untuk bulan Agustus 1996 dan Rp. 15.079.400,-- (tabel 4.46) untuk bulan September 1996 Rp. 15.703.170,-- (tabel 4.47) untuk bulan Oktober 1996. Biaya yang cukup besar ini dapat diefisiensikan dengan menyerahkan pelayanan kebersihan ke pihak luar misalnya cleaning service PT. Pratama. PT. Pratama berani melayani kebersihan di rumah sakit Telogorrejo bagian rawat inap dengan biaya borongan Rp. 3.000.000,--

Efisiensi biaya kebersihan apabila diserahkan pada pihak *cleaning service* adalah sebesar Rp. 35.894.170,- (perincian dapat dilihat dalam tabel 5.9)

Tabel 5.9
Efisiensi Biaya Kebersihan Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap
Bulan Agustus, September Oktober 1996

Bulan	Biaya Cleaning Service (borongan)	Biaya Kebersihan (Pembulatan)	Selisih (Rp)
Agustus 96	3.000.000	14.111.600 (tabel 4.45)	11.111.600
September 96	3.000.000	15.079.400 (tabel 4.46)	12.079.400
Oktober 96	3.000.000	15.703.170 (tabel 4.47)	12.703.170
Total	9.000.000	44.894.170	35.894.170

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

3. Biaya overhead yang timbul akibat aktivitas yang dilakukan di ruang rawat inap

Biaya overhead yang timbul akibat adanya aktivitas di ruang rawat inap baik di kelas utama, kelas I, kelas IA, kelas IB, kelas IIA, kelas IIB, kelas IIIA dan kelas IIIB yaitu biaya listrik, biaya telepon dan biaya overhead lainnya. Dari ketiga biaya tersebut yang jelas pengukurannya per kelas/per ruangan dan paling besar (perlu diefisienkan) adalah biaya listrik.

Biaya listrik untuk bulan Agustus 1996 Rp. 30.787.000,--, untuk bulan September 1996 Rp. 32.235.300,-- dan bulan Oktober 1996 Rp. 39.950.000 dapat di hemat dengan mengalihkan penggunaan listrik tersebut ke penggunaan diesel yang selama ini hanya sebagai cadangan dan jarang sekali dipakai. Apabila dibandingkan biaya diesel/kwh = Rp. 106 sedangkan biaya listrik / kwh = Rp. 239,50. Dengan demikian dapat dihitung sebagai berikut :

Biaya Diesel / kwh : Rp. 106 = 44,26 %

Biaya listrik / kwh Rp. 239,50

Dari perbandingan di atas dapat dihitung efisiensi biaya listrik apabila diganti dengan diesel (dapat dilihat dalam tabel 5.10)

Tabel 5. 10
Efisiensi Biaya Listrik
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap
Bulan Agustus, September, Oktober 1996

Bulan	Biaya Listrik	Biaya Diesel	Efisiensi
Agustus 1996	Rp 30.787.000	Rp 13.626.326,20	17.160.673,80
September 1996	Rp 32.235.300	Rp 14.267.343,78	17.967.956,22
Oktober 1996	Rp 39.950.000	Rp 17.681.870,00	22.268.130,00
Total	Rp 102.972.300	Rp 45.575.539,98	57.396.760,02

Sumber : Data Primer yang diolah

Dari penghematan di atas dapat dilakukan penghitungan ABC Bagian Rawat Inap rumah sakit Telogorejo untuk bulan Agustus 1996, September 1996 dan Oktober 1996, (dapat dilihat dalam tabel 5.11, 5.12 dan 5.13)

Tabel 5. 11
Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap
Rumah Sakit Telogorejo
Bulan Agustus 1996

Biaya		Kelas							
		Utama	I	IA	IB	IIA	IIB	IIIA	IIIB
Penerimaan Penderita	6.022.665,98	361.359,96	361.359,96	180.679,98	602.266,60	602.266,60	1.385.213,18	1.445.439,84	1.084.079,88
Bahan	16.973.147,12	3.224.897,95	2.545.972,07	2.545.972,07	2.545.972,07	1.867.046,18	1.867.046,18	1.188.120,30	1.188.120,30
Gaji	88.661.365,00	6.206.295,55	7.979.522,85	2.659.840,95	7.092.909,20	9.752.750,15	15.072.432,05	20.392.113,95	19.505.500,30
Tunjangan	7.467.151,25	522.700,59	672.043,61	224.014,54	597.372,10	821.386,64	1.269.415,71	1.717.444,79	1.642.773,28
Astak dan PPh	3.153.713,31	220.759,93	283.834,20	94.611,40	252.297,06	346.908,46	536.131,26	725.354,06	693.816,93
Penyusutan	12.370.371,97	2.474.074,39	2.597.778,11	989.629,76	1.360.740,92	989.629,76	1.484.444,64	1.360.740,92	1.113.333,48
Langsung lain-lain	14.267.404,36	2.140.110,65	2.853.480,87	998.718,31	2.425.458,74	856.044,26	1.426.740,44	1.854.762,57	1.712.088,52
Dapur	27.694.450,00	3.046.389,50	3.877.223,00	1.384.722,50	3.323.334,00	2.492.500,50	3.877.223,00	4.985.001,00	4.708.056,50
Kebersihan	3.000.000,00	450.000,00	240.000,00	150.000,00	270.000,00	480.000,00	570.000,00	450.000,00	390.000,00
Listrik	13.626.326,20	2.997.791,76	3.134.055,03	1.362.632,62	1.771.422,41	1.362.632,62	2.725.265,24	136.263,26	136.263,26
Telepon	10.521.000,00	1.052.100,00	1.367.730,00	315.630,00	736.470,00	1.052.100,00	1.683.360,00	2.209.410,00	2.104.200,00
Overhead lainnya	21.306.398,30	1.491.447,88	1.917.575,85	639.191,95	1.704.511,86	2.343.703,81	3.622.087,71	4.900.471,61	4.687.407,63
Pencucian	10.847.374,62	1.193.211,21	1.627.106,19	542.368,73	1.301.684,95	867.789,97	1.518.632,45	1.952.527,43	1.844.053,69
Pemeliharaan	4.842.639,06	629.543,08	484.263,91	338.984,73	387.411,12	581.116,69	871.675,03	774.822,25	774.822,25
Administrasi dan Umum	57.559.487,04	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88	7.194.935,88
	298.313.494,21	33.205.618,34	37.136.881,52	19.621.933,41	31.566.786,92	31.610.811,52	45.104.602,76	51.287.407,85	48.779.451,88

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Keterangan :

Biaya pencucian, pemeliharaan serta administrasi dan umum merupakan biaya alokasi dari bagian lain.

Biaya listrik, telepon dan overhead lainnya merupakan biaya overhead ruangan.

Tabel 5.12
Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap
Rumah Sakit Telogorejo
Bulan September 1996

Biaya		Kelas							
		Utama	I	IA	IB	IIA	IIB	IIIA	IIIB
Penerimaan Penderita	5.425.748,78	325.544,93	488.317,39	271.287,44	325.544,93	488.317,39	1.085.149,76	1.410.694,68	1.030.892,27
Bahan	17.431.352,58	3.486.270,52	3.137.643,46	2.440.389,36	2.440.389,36	1.743.135,26	1.743.135,26	1.220.194,68	1.220.194,68
Gaji	91.670.245,00	7.333.619,60	8.250.322,05	2.750.107,35	7.333.619,60	10.083.726,95	17.417.346,55	20.167.453,90	18.334.049,00
Tunjangan	8.021.364,94	641.709,20	721.922,84	240.640,95	641.709,20	882.350,14	1.524.059,34	1.764.700,29	1.604.272,99
Astak dan PPh	3.483.500,72	278.680,06	313.515,06	104.505,02	278.680,06	383.185,08	661.865,14	766.370,16	696.700,14
Penyusutan	12.318.078,33	2.463.615,67	2.586.796,45	985.446,27	1.354.988,62	985.446,27	1.478.169,40	1.354.988,62	1.108.627,05
Langsung lain-lain	22.245.475,83	3.781.730,89	4.449.095,17	1.557.183,31	3.781.730,89	1.334.728,55	2.224.547,58	2.669.457,10	2.447.002,34
Dapur	30.252.600,00	3.630.312,00	4.537.890,00	1.512.630,00	3.630.312,00	2.420.208,00	4.537.890,00	5.142.942,00	4.840.416,00
Kebersihan	3.000.000,00	450.000,00	240.000,00	150.000,00	270.000,00	480.000,00	570.000,00	450.000,00	390.000,00
Listrik	14.267.343,78	3.424.162,51	3.138.815,63	1.284.060,94	1.712.081,25	1.284.060,94	2.996.142,19	285.346,88	142.673,44
Telepon	11.132.300,00	1.224.553,00	1.447.199,00	333.969,00	779.261,00	1.113.230,00	1.892.491,00	2.226.460,00	2.115.137,00
Overhead lainnya	19.377.873,50	1.550.229,88	1.744.008,62	581.336,21	1.550.229,88	2.131.566,09	3.681.795,97	4.263.132,17	3.875.574,70
Pencucian	12.044.358,88	1.445.323,07	1.686.210,24	602.217,94	1.445.323,07	1.083.992,30	1.806.653,83	2.047.541,01	1.927.097,42
Pemeliharaan	43.372.816,89	5.638.466,20	4.337.281,69	3.036.097,18	3.469.825,35	5.204.738,03	7.807.107,04	6.939.650,70	6.939.650,70
Administrasi dan Umum	61.742.501,25	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66	7.717.812,66
	355.785.560,48	43.392.030,16	44.796.830,26	23.567.683,62	36.731.507,85	37.336.497,64	57.144.165,71	58.426.744,84	54.390.100,39

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Keterangan :

Biaya pencucian, pemeliharaan serta administrasi dan umum merupakan biaya alokasi dari bagian lain.
Biaya listrik, telepon dan overhead lainnya merupakan biaya overhead ruangan.

Tabel 5.13
Perhitungan ABC Bagian Rawat Inap
Rumah Sakit Telogorejo
Bulan Oktober 1996

Biaya		Kelas							
		Utama	I	IA	IB	IIA	IIB	IIA	IIB
Penerimaan Penderita	5.564.591,25	333.875,48	500.813,21	278.229,56	389.521,39	500.813,21	1.168.564,16	1.446.793,73	945.980,51
Bahan	13.333.538,03	2.400.036,85	1.866.695,32	1.866.695,32	1.866.695,32	1.333.353,80	1.333.353,80	1.333.353,80	1.333.353,80
Gaji	91.006.990,00	6.370.489,30	8.190.629,10	2.730.209,70	7.280.559,20	8.190.629,10	16.381.258,20	21.841.677,60	20.021.537,80
Tunjangan	5.310.417,81	371.729,25	477.937,60	159.312,53	424.833,42	477.937,60	955.875,21	1.274.500,27	1.168.291,92
Astak dan PPh	3.588.562,04	251.199,34	322.970,58	107.656,86	287.084,96	322.970,58	645.941,17	861.254,89	789.483,65
Penyusutan	12.323.404,69	2.464.680,94	2.587.914,98	985.872,38	1.355.574,52	985.872,38	1.478.808,56	1.355.574,52	1.109.106,42
Langsung lain-lain	16.573.522,01	2.486.028,30	3.148.969,18	1.325.881,76	2.817.498,74	828.676,10	1.657.352,20	2.320.293,08	1.988.822,64
Dapur	26.120.350,00	2.612.035,00	3.656.849,00	1.306.017,50	3.134.442,00	2.089.628,00	3.918.052,50	4.962.866,50	4.440.459,50
Kebersihan	3.000.000,00	450.000,00	240.000,00	150.000,00	270.000,00	480.000,00	570.000,00	450.000,00	390.000,00
Lisrik	17.681.870,00	3.713.192,70	4.066.830,10	1.945.005,70	2.298.643,10	1.414.549,60	3.713.192,70	353.637,40	176.818,70
Telepon	9.980.000,00	998.000,00	1.297.400,00	299.400,00	698.600,00	798.400,00	1.696.600,00	2.195.600,00	1.996.000,00
Overhead lainnya	12.970.315,25	907.922,07	1.167.328,37	389.109,46	1.037.625,22	1.167.328,37	2.334.656,75	3.112.875,66	2.853.469,36
Pencucian	11.328.888,02	1.246.177,68	1.586.044,32	566.444,40	1.359.466,56	793.022,16	1.586.044,32	2.152.488,72	2.039.199,84
Pemeliharaan	40.791.617,21	5.302.910,24	4.079.161,72	2.855.413,20	3.263.329,38	4.894.994,07	7.342.491,10	6.526.658,75	6.526.658,75
Administrasi dan Umum	58.432.845,09	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64	7.304.105,64
	328.006.911,40	37.212.382,77	40.493.649,14	22.269.354,02	33.787.979,45	31.582.280,61	52.086.296,30	57.491.680,56	53.083.288,53

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Keterangan :

Biaya pencucian, pemeliharaan serta administrasi dan umum merupakan biaya alokasi dari bagian lain.

Biaya listrik, telepon dan overhead lainnya merupakan biaya overhead ruangan.

Tabel 5.14
 Harga Pokok Per Hari Rawat Inap
 Berdasarkan Activity Based Costing sesudah efisiensi

Keterangan	Kelas					
	Utama	I	IA	IB	IIA	IIIB
Harga Pokok	113.810.031,27	122.427.360,93	65.458.971,05	102.086.274,23	100.529.589,78	154.335.064,78
Hari Rawat Inap	1.313,00	1.679,00	603,00	1.431,00	1.896,00	3.372,00
Harga Pokok / Hari Rawat Inap	86.679,38	72.916,83	108.555,51	71.339,12	53.021,94	45.769,59
						39.121,63
						39.239,79

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Tabel 5.15
 Perbandingan Harga Pokok Per Hari Rawat Inap
 Sebelum dan Sesudah Efisiensi
 Rumah Sakit Telogorejo
 Bagian Rawat Inap

Keterangan	Kelas					
	Utama	I	IA	IB	IIA	IIIB
Harga Pokok Sesudah Efisiensi	86.679,38	72.916,83	108.555,51	71.339,12	53.021,94	45.769,59
Harga Pokok Sebelum Efisiensi	105.938,03	89.221,86	126.152,76	87.297,11	64.227,74	56.142,19
Selisih	19.258,65	16.305,03	17.597,25	15.957,99	11.205,80	10.372,60
						8.490,93
						8.336,01

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

4. Proyeksi harga pokok untuk tahun 1997, 1998, 1999

Dengan berpedoman pada tabel 4.45, 4.46 dan 4.47 serta tabel 5.11, 5.12 dan 5.13 dapat disusun proyeksi harga pokok untuk tahun 1997, 1998 dan 1999 sebelum dan sesudah adanya berbagai tindakan efisiensi.

Tabel 5. 16
Proyeksi Harga Pokok Sebelum Efisiensi
Untuk Tahun 1997
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap

Biaya	Jumlah (dalam rupiah)
Penerimaan Penderita	74.857.226,44
Bahan	210.047.366,01
Gaji	1.193.889.840,00
Tunjangan	91.515.309,60
Astek dan PPh	44.993.414,71
Penyusutan	148.047.419,96
Langsung lain-lain	233.580.169,68
Dapur	890.967.131,96
Kebersihan	197.534.621,24
Listrik	453.078.120,00
Telepon	139.186.520,00
Overhead lainnya	236.080.183,02
Pencucian	150.570.734,69
Pemeliharaan	391.631.121,90
Administrasi dan Umum	782.033.266,87
Total	5.238.012.446,08

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Tabel 5.17
Proyeksi Harga Pokok Sesudah Efisiensi
Untuk Tahun 1997
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap

Biaya	Jumlah (dalam rupiah)
Penerimaan Penderita	74.857.226,44
Bahan	210.047.366,01
Gaji	1.141.089.840,00
Tunjangan	91.515.309,60
Astek dan PPh	44.993.414,71
Penyusutan	148.047.419,96
Langsung lain-lain	233.580.169,68
Dapur	379.896.560,00
Kebersihan	39.600.000,00
Listrik	200.532.375,91
Telepon	139.186.520,00
Overhead lainnya	236.080.183,02
Pencucian	150.570.734,69
Pemeliharaan	391.631.121,90
Administrasi dan Umum	760.033.266,87
	4.241.661.508,80

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Tabel 5.18
Proyeksi Harga Pokok Sebelum Efisiensi
Untuk Tahun 1998
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap

Biaya	Jumlah (dalam rupiah)
Penerimaan Penderita	82.342.949,09
Bahan	231.052.102,61
Gaji	1.313.278.824,00
Tunjangan	100.666.840,56
Astek dan PPh	49.492.756,18
Penyusutan	148.047.419,96
Langsung lain-lain	256.938.186,65
Dapur	980.063.845,16
Kebersihan	217.288.083,36
Listrik	498.385.932,00
Telepon	153.105.172,00
Overhead lainnya	259.688.201,32
Pencucian	165.627.808,16
Pemeliharaan	430.794.234,09
Administrasi dan Umum	860.236.593,56
Total	5.747.008.948,69

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Tabel 5. 19
Proyeksi Harga Pokok Sesudah Efisiensi
Untuk Tahun 1998
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap

Biaya	Jumlah (dalam rupiah)
Penerimaan Penderita	82.342.949,08
Bahan	231.052.102,61
Gaji	1.255.198.824,00
Tunjangan	100.666.840,56
Astek dan PPh	49.492.756,18
Penyusutan	148.047.419,96
Langsung lain-lain	256.938.186,65
Dapur	417.886.216,00
Kebersihan	43.560.000,00
Listrik	220.585.613,50
Telepon	153.105.172,00
Overhead lainnya	259.688.201,32
Pencucian	165.627.808,16
Pemeliharaan	430.794.234,09
Administrasi dan Umum	836.036.593,56
	4.651.022.917,67

Tabel 5. 20
Proyeksi Harga Pokok Sebelum Efisiensi
Untuk Tahun 1999
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap

Biaya	Jumlah (dalam rupiah)
Penerimaan Penderita	90.577.244,00
Bahan	254.157.312,87
Gaji	1.444.606.706,40
Tunjangan	110.733.524,62
Astek dan PPh	54.442.031,80
Penyusutan	148.047.419,96
Langsung lain-lain	282.632.005,32
Dapur	1.078.070.229,68
Kebersihan	239.016.891,70
Listrik	548.224.525,20
Telepon	168.415.689,20
Overhead lainnya	285.657.021,45
Pencucian	182.190.588,98
Pemeliharaan	473.873.657,50
Administrasi dan Umum	946.260.252,92
Total	6.306.905.101,57

Sumber : Data Primer yang diolah, 1996

Tabel 5. 21
Proyeksi Harga Pokok Sesudah Efisiensi
Untuk Tahun 1999
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap

Biaya	Jumlah (dalam rupiah)
Penerimaan Penderita	90.577.243,99
Bahan	254.157.312,87
Gaji	1.380.718.706,40
Tunjangan	110.733.524,62
Astek dan PPh	54.442.031,80
Penyusutan	148.047.419,96
Langsung lain-lain	282.632.005,32
Dapur	459.574.837,60
Kebersihan	47.916.000,00
Listrik	24.844.174,85
Telepon	168.415.689,20
Overhead lainnya	285.657.021,45
Pencucian	182.190.588,98
Pemeliharaan	473.873.657,50
Administrasi dan Umum	919.640.252,92
	4.883.420.467,44

Dari tabel 5.16, 5.17, 5.18, 5.19, 5.20 dan 5.21 dapat dihitung selisih proyeksi harga pokok 1997, 1998 dan 1999 (dapat dilihat dalam tabel 5.22)

Tabel 5.22
Selisih Proyeksi Harga Pokok
Sebelum dan Sesudah Ada Tindakan
Efisiensi Dengan Bantuan Alat Analisis ABC

Tahun	Sebelum Efisiensi	Sesudah Efisiensi	Selisih
1997	5.238.012.446,08	4.241.661.508,80	996.350.937,28
1998	5.747.008.948,69	4.651.022.917,67	1.095.986.031,02
1999	6.306.905.101,57	4.883.420.467,44	1.423.484.634,13

5. Proyeksi rugi laba untuk tahun 1997, 1998, 1999

Dari perhitungan di atas dapat dibuat proyeksi rugi laba tahun 1997, 1998 dan 1999.

Tabel 5.23
Proyeksi Rugi Laba
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap
Sebelum Efisiensi
Untuk Tahun 1997, 1998 dan 1999

Tahun	Pendapatan	Harga Pokok	Rugi Laba
1997	4.910.345.000,00	5.238.012.446,08	(327.667.446,08)
1998	5.401.379.500,00	5.747.008.948,69	(345.629.448,69)
1999	5.941.517.450,00	6.306.905.101,57	(365.387.651,57)

Tabel 5.24
Proyeksi Rugi Laba
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap
Sesudah Tindakan Efisiensi
Untuk Tahun 1997, 1998 dan 1999

Tahun	Pendapatan	Harga Pokok	Rugi Laba
1997	4.910.345.000,00	4.241.661.508,80	668.683.491,20
1998	5.401.379.500,00	4.651.022.917,67	750.356.582,33
1999	5.941.517.450,00	4.883.420.467,44	1.058.096.982,56

Tabel 5.25
Selisih Proyeksi Rugi Laba
Rumah Sakit Telogorejo
Bagian Rawat Inap
Sebelum dan Sesudah Efisiensi
Dengan Alat Analisis ABC
Tahun 1997, 1998, 1999

Tahun	Rugi Laba Sebelum Efisiensi	Rugi Laba Sesudah Efisiensi	Selisih
1997	(327.667.446,08)	668.683.491,20	996.350.937,28
1998	(345.629.448,69)	750.356.582,33	1.095.986.031,02
1999	(365.387.651,57)	1.058.096.982,56	1.423.484.634,13

BAB VI

KESIMPULAN DAN SARAN

1. Kesimpulan

1. Penetapan harga pokok realisasi (*traditional costing*) dalam rumah sakit Telogorejo bagian rawat inap menggunakan hari rawat (24 jam kerja) sebagai *cost driver* tunggal dalam pengalokasiannya. Pada mulanya hari rawat sebagai *cost driver* tunggal itu akurat karena tenaga kerja merupakan biaya utama.
2. Dengan perkembangan waktu dari tahun 1991 - 1995, biaya overhead makin lama makin meningkat. Biaya overhead yang makin meningkat ini diakibatkan karena penggunaan berbagai teknologi lanjut.
Karena biaya overhead yang makin lama makin meningkat menyebabkan pembebanan harga pokok traditional tidak akurat lagi. Ketidakakuratan pembebanan harga pokok traditional dapat diperbaiki dengan mengganti metode pembebanannya berdasarkan ABC. ABC menggunakan beberapa *cost driver* yang lebih rinci berdasarkan aktivitas sehingga harga pokok lebih akurat.
3. Dengan bantuan ABC dapat diketahui informasi yang akurat untuk ABM (*Activity Based Management*) dalam upaya peningkatan efisiensi pada rumah sakit Telogorejo bagian rawat inap dengan meniadakan kegiatan (aktivitas) tertentu dan diganti dengan aktivitas yang lebih efisien.

4. Dengan melakukan berbagai tindakan efisiensi, harga pokok dimasa yang akan datang diharapkan dapat ditekan sehingga diharapkan dapat meningkatkan laba di masa yang akan datang.

2. Saran

1. Rumah sakit Telogorejo harus mengganti metode pembebanan harga pokok *traditional costing* yang diberlakukan saat ini dengan *Activity Based Costing*. Dengan bantuan Activity Based Costing dapat dibuat analisis efisiensi.
2. Biaya dapur untuk bulan Agustus, September, dan Oktober 1996 sebesar Rp 202.492.530,-- dapat diefisienkan sebesar Rp 118.425.130.--. Agar biaya menjadi efisien pada periode yang akan datang sebaiknya makanan diserahkan ke pihak luar.
3. Biaya kebersihan selama bulan Agustus, September, Oktober 1996 sebesar Rp 44.894.170,-- dapat diefisienkan sebesar Rp 35.894.170,--. Agar biaya menjadi efisien pada periode yang akan datang sebaiknya aktivitas kebersihan diserahkan ke pihak *cleaning service*.
4. Biaya listrik selama bulan Agustus, September dan Oktober 1996 sebesar Rp 102.972.300,-- dapat dihemat menjadi Rp. 45.575.539,98 Agar biaya listrik menjadi efisiensi pada periode yang akan datang sebaiknya aktivitas penggunaan listrik diganti dengan penggunaan diesel yang selama ini hanya digunakan sebagai cadangan.
5. Dengan diketahuinya berbagai tindakan efisiensi yang dapat dilakukan, dapat dibuat proyeksi harga pokok untuk 3 tahun yang akan datang.

Dengan melakukan berbagai tindakan efisiensi, harga pokok yang dapat dihemat untuk tahun 1997 Rp. 996.350.937,28, untuk tahun 1998 sebesar Rp. 1.095.986.031,02 dan untuk tahun 1999 sebesar Rp. 1.423.484.634,13.

6. Dengan berbagai tindakan efisiensi dapat dibuat proyeksi rugi laba untuk tahun 1997, 1998 dan 1999 dengan peningkatan laba sebesar Rp. 996.350.937,28 untuk tahun 1997, Rp. 1.095.986.031,02. untuk tahun 1998 dan Rp. 1.423.484.634,13 untuk tahun 1999.

NB : Pada penelitian ini hanya dipusatkan pada masalah akuntansi yang keberhasilannya harus didukung dengan berbagai fungsi yang ada pada Rumah Sakit Telogorejo.

DAFTAR PUSTAKA

- Amin Widjaya Tunggal, 1995, Activity Based Costing Untuk Manufaktur Dan Pemasaran, Jakarta, Harvarindo.
- Chaffman, B.M. and Taibott, J, 23 Mei 1992, Activity Based Costing Service Organisation, CMA Magazine, USA.
- Hongren, Charles T, 1991, Introduction to Management Accounting, Englewood Cliffs, Prentice Hall Inc.
- Hicks, Douglas T, 1992, Activity Based Costing For Small and Mid Sized Business : An Implementation Guide, New York, John Wiley & Sons.
- Young, D.W. and Brien, O, 1991, The Design of Management, Englewood Cliffs, Prentice Hall Inc.
- Hart, J.D., 1990, How Activity Based Costing Works In Government, USA, Management Accounting.
- Hansen and Mowen, 1995, Cost Management Accounting and Control, Ohio, International Thomson Publishing.
- Rotch, H.P. and Sims, L.T., 1991, Costing for warehousing and Distribution, Management Accounting, USA.
- Sephton H and Ward T, 15 Agustus 1990, ABC in Retail Financial Service, USA, Journal of Management Accounting.
- Miller, J.B. and Vollman, T.E., 1995, The Hidden Factory, Harvard, Harvard Business Review.
- King M, Lapsey I, Mitchel F and Moyes J., 1994, Activity Based Costing in Hospitals A Case Study Investigation, Chartered Institute of Management Accounting, London.
- Turney, Peter, B.B., 1992, Common Cents : Best ABC Performance Breakthrough, United States of Amerika, Hilsgoro.

Kirton R, and Hazelhurst M., 1991, Activity Based Costing at The Luton and Dunstable Hospital, London, CIMA Master Course & Presentation.

Supriyono, 1994, Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi, Yogyakarta, BPFE.

Rotch W., 15 Juni 1990 Activity Based Costing in Service Industries, Journal of Cost Management, U.S.A.